


وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عمار ثليجي-الأغواط

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

تخصص نقود مالية وبنوك

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم

تخصص: نقود مالية وبنوك

فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة

دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري

من إعداد الطالب: لخضر عبيرات

تحت إشراف الأستاذ الدكتور: إبراهيم بورنان

لجنة المناقشة

-أ.د. زيد الخير ميلود	أستاذ التعليم العالي	جامعة الأغواط	رئيسا
-أ.د. بورنان ابراهيم	أستاذ التعليم العالي	جامعة الأغواط	مقررا
-د. بن تربح بن تربح	أستاذ محاضر"أ"	جامعة الأغواط	عضوا
-د. بحوصي مجذوب	أستاذ محاضر"أ"	جامعة بشار	عضوا
-د. خالدي محمد	أستاذ محاضر"أ"	جامعة الجلفة	عضوا
-د. رابحي مختار	أستاذ محاضر"أ"	جامعة الجلفة	عضوا

السنة الجامعية: 2017-2018




وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عمار ثليجي-الأغواط

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم الاقتصادية

تخصص نقود مالية وبنوك

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في العلوم

تخصص: نقود مالية وبنوك

فعالية النظام الضريبي من خلال التحصيل في ظل التحولات الاقتصادية الراهنة

دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري

من إعداد الطالب: لخضر عبيرات

تحت إشراف الأستاذ الدكتور: إبراهيم بورنان

لجنة المناقشة

-أ.د. زيد الخير ميلود	أستاذ التعليم العالي	جامعة الأغواط	رئيسا
-أ.د. بورنان ابراهيم	أستاذ التعليم العالي	جامعة الأغواط	مقررا
-د. بن تربح بن تربح	أستاذ محاضر"أ"	جامعة الأغواط	عضوا
-د. بحوصي مجذوب	أستاذ محاضر"أ"	جامعة بشار	عضوا
-د. خالدي محمد	أستاذ محاضر"أ"	جامعة الجلفة	عضوا
-د. رابحي مختار	أستاذ محاضر"أ"	جامعة الجلفة	عضوا

السنة الجامعية: 2017-2018

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ وَنَزَعْنَا مَا فِي صُدُورِهِمْ مِنْ غِلٍّ تَجْرِي مِنْ تَحْتِهِمُ الْأَنْهَارُ وَقَالُوا الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي هَدَانَا لِهَذَا وَمَا كُنَّا لِنَهْتَدِيَ لَوْلَا أَنْ هَدَانَا اللَّهُ لَقَدْ جَاءَتْ رُسُلُ رَبِّنَا بِالْحَقِّ وَنُودُوا أَنْ تِلْكُمُ الْجَنَّةُ أُورِثْتُمُوهَا بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ ﴾

صدق الله العظيم

سورة الأعراف الآية (43)

إهداء

الى أشرف الخلق جميعا سيدنا ونبينا المصطفى النبي الأمي محمد عليه أفضل الصلوات وأزكى التسليم ومن سار على دربه وأهتدي بهداه وأستن بسنته الى يوم الدين .

الي من قال فيهم المولى جل في علاه

﴿ واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب أرحمهما كما ربياني صغيراً ﴾

سورة الإسراء، الآية 23 .

إلى روح والدي براً بهما واعترافاً لجميلهما ووفاءاً لعطائهما ، راجيا من الله أن يسكنهما فسيح جنانه .

الى روح الأخ والصديق عبد الرحمان العايب رحمه الله، راجيين من الله ان يغفر له ويرحمه ويسكنه فسيح جنانه، ويلهم أهله الصبر والسلوان .

الي سندي في الحياة ورفيقة دربي شفاها الله وعفاها ، إلى من أعيش لأجلهم أولادي مهدي ، هاجر ، يسرى ، محمد الفاتح ، ملك

لخضر عيرات

شكر وتقدير

اللهم أني أحمدك وأشكر فضلك حمدا وشكرا يليق بجلال قدرك على ما منحتني إياه من نعم لا تعد ولا تحصي

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله" حديث شريف.

أخص بالشكر والامتنان والعرفان بالجميل لأستاذي الاستاذ الدكتور بورنان ابراهيم حفظه الله، على ما تكبده من عناء وصبرا وجهد وقت لإتمام هذا البحث من فله مني كل الاحترام والتقدير.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور زيد الخير ميلود، والدكتور بن تربح بن تربح، على تحفيزنا ودفعنا لإتمام هذا البحث.

كما أتوجه بالشكر إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة، الذين شرفونا بقبولهم مناقشة هذه الاطروحة.

ولا يفوتني أن أتقدم بعظيم الشكر ووافر الامتنان الى عمال المكتبة، وإلى كل من ساهم بالتشجيع أو السؤال أو المساعدة قبل وأثناء إعداد البحث.

والله الموفق

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل واقع النظام الضريبي الجزائري على آليات التحصيل، كونها من أكثر أدوات السياسة المالية فعالية في النظام المالي لأي اقتصاد متقدم أو نامي على حد السواء، فيقع على عاتق المشرع وضع أحكام وقواعد تتسم بالمرونة في منح الإدارة الضريبية امتيازات تمكنها من تحديد الدين الضريبي ومواعيد أدائه وطرق وآليات تحصيله، بداية من الامتثال الطوعي للمكلف بالضريبة إلى الطرق الاستثنائية المتمثلة في التحصيل الجبري دون أي تعسف أو تعقيد وفقا لما رسمه القانون لتحصيل أكبر قدر ممكن من الإيرادات الضريبية، وقد توصلت الدراسة إلا أن النظام الضريبي الجزائري مازال يعاني من إختلالات واضحة على بنيته الأساسية وقصور الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية، ويتجلى ذلك من خلال هيمنة الجباية البترولية على الإيرادات العامة للدولة. وعليه فإن معالجة الاختلالات والتحديات يتطلب وضع إستراتيجية واضحة المعالم تأخذ بعين الاعتبار كل ما يتلاءم مع الإصلاحات الاقتصادية والاجتماعية، الأمر الذي من شأنه أن يسهم بشكل كبير في تفعيل دور النظام الضريبي وتحسين أدائه، لكونه أداة مالية فعالة تستطيع الدولة بواسطتها أن تنوع مصادرها وتحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية الأخرى.

Résumer:

Cette étude vise à analyser la réalité du système fiscal algérien sur les mécanismes de recouvrement, car c'est l'un des outils de politique financière les plus efficaces dans le système financier de toute économie avancée ou en développement, Il appartient au législateur d'établir des règles et des règles flexibles en accordant à l'administration fiscale des privilèges qui lui permettent de déterminer la dette fiscale ainsi que ses dates de réalisation et ses méthodes et mécanismes de recouvrement, De la conformité volontaire du contribuable aux méthodes exceptionnelles de perception forcée sans arbitraire ou complexité tel que prescrit par la loi pour collecter autant de recettes fiscales que possible,

L'étude a révélé que le système fiscal algérien souffre toujours de déséquilibres évidents dans ses infrastructures et de la relative absence d'importance des recettes fiscales, comme en témoigne la prédominance de la collecte pétrolière sur les recettes publiques de l'État. Aborder les déséquilibres et les défis exige une stratégie claire qui prenne en compte tout ce qui est approprié aux réformes économiques et sociales, Ce qui contribuera de manière significative à l'activation du rôle du système fiscal et améliorera sa performance, car c'est un instrument financier efficace à travers lequel l'Etat peut diversifier ses sources et atteindre d'autres objectifs économiques et sociaux.

Mots-clés : fiscalité, fiscalité, administration fiscale, fiscalité, perception fiscale.

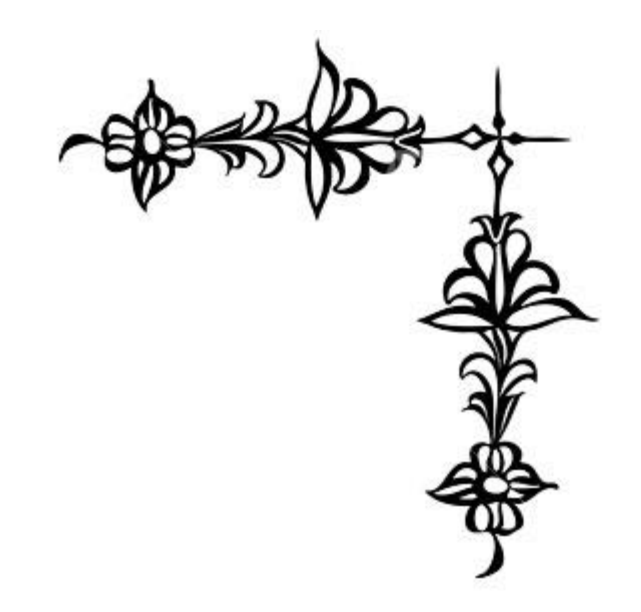
فهرس الجداول

فهرس الاشكال

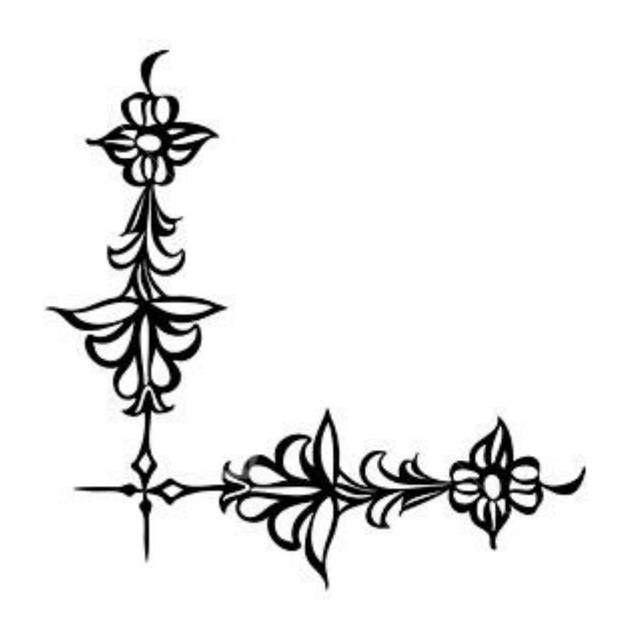
قائمة الرموز والمصطلحات:

D.G.I	Direction générale Des Impôts	المديرية العامة للضرائب
C.D.I	Centre Des Impôts	مراكز الضرائب
D.G.E	Direction de Grandes Enterprise	مديرية المؤسسات الكبرى
I.R.G	Impôt sur le revenue global	الضريبة على الدخل الإجمالي
I.B.S	Impôt sur les bénéfices des sociétés	الضريبة على أرباح الشركات
T.V.A	La Taxe Sur La Valeur Ajoutée	الرسم على القيمة المضافة
D.W.I	Direction Des Impôts De Wilaya	المديرية الولائية للضرائب
T.A.P	La Taxe sur l'activité professionnelle	الرسم على النشاط المهني
I.F.U	Impot forfaitaire unique	الضريبة الجزافية الوحيدة
T.F	La Taxe Fonciere	الرسم العقاري
	La Fraude Fiscal	الغش الضريبي
	L'évasion Fiscal	التهرب الضريبي
	Déclaration d'existence	التصريح بالوجود
	Declaration Mensuelle	التصريح الشهري
	Trimestrielle Declaration	التصريح الفصلي
	Paiement Spontané(	النظام التلقائي
	Les Acomptes	الأقساط المؤقتة
	La Retenue a la source	الاقتطاع من المصدر
	Solde de Liquidation	رصيد التصفية
	Agenda Des Poursuites	مفكرة المتابعة
	La Saisie Conservatoire	الحجز التحفظي
	La Saisie-Exécutoire	الحجز التنفيذي
	La Saisie-Arrêt	حجز ما للمدين لدي الغير
A.T. D	L'avis à Tiers Détenteur	الحجز على الحساب
	Le saisi	المدين
	Créancier saisissant	الدائن
	Le Tiers Saisi	الغير المحجوز لديه

فهرس المحتويات



مقدمة



مقدمة

مع تطور مهام الدولة وتخلي الفكر المالي الحديث عن مفهوم الفكر الاقتصادي التقليدي القائم علي مبدأ الدولة الحارسة ومبدأ حياد المالية العامة و حصر الإيرادات العادية للدولة (الضرائب) في أضيق الحدود، بحيث يكون لها اقل اثر ممكن علي النشاط الاقتصادي، وبالمثل فالإنفاق يكون محصور في مجال الخدمات العامة الأساسية أي الوظائف التقليدية فقط، و بحدوث أزمة الكساد الكبير التي اجتاحت الاقتصاديات الرأسمالية المتقدمة عام 1929 م. تعرضت تلك الأفكار للعديد من الانتقادات إزاء الأحداث الاقتصادية السائدة، لذلك دعت الحاجة إلى تدخل الدولة والخروج عن حيادها لإيجاد الحلول لتلك الأزمة، وبذلك لم تعد المالية العامة ذات طابع حيادي المتمثل في وظائفها المحدودة التي كانت لا تخرج عن دائرة تحقيق الأمن والدفاع والعدالة وبعض الأعمال الأخرى، بل أصبحت في جل اقتصاديات الدول على اختلاف أنظمتها الاقتصادية أو السياسية الأداة الأكثر فعالية في مجال تحريك عجلة الاقتصاد ومعالجة المشاكل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المختلفة بما يهدف إلى تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية الكلية.

لقد أصبح على عاتق الدولة تنظيم وتسيير الشؤون الاقتصادية والاجتماعية للوصول إلى مستويات التنمية المستهدفة والمنشودة، ولا يتأتى ذلك إلا عن طريق تفعيل آلياتها المتمثلة في أدوات السياسة المالية لتعبئة الموارد المالية المتاحة وما تحصل عليه من النشاط المالي الذي يهدف إلى إشباع الحاجات العامة، ولتحقيق تلك الأهداف نجد السياسة الضريبية التي تعتبر من بين أهم الأدوات المالية لتدخل الدولة، حيث تمثل إحدى الركائز الهامة المعتمدة لتحديد معالم السياسة الاقتصادية والاجتماعية، فهي تلعب دورا مهما وأساسيا في التأثير علي كافة المجالات، وهذا ما يفسر صعوبة فصل الضريبية عن النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، حيث يكون التركيز علي استخدام كافة هذه الوسائل والأدوات في شكل متكامل ومتناسق لإحداث الآثار المرغوب فيها وتجنب الآثار غير المرغوب فيها للنشاط الاقتصادي.

إن معظم المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي تعاني منها الدول النامية تتمحور أساسا حول مشكلة نقص الموارد المالية التي تعتبر العامل الأساسي لتحقيق التنمية الاقتصادية الناتجة عن ضعف أساليب الإنتاج ومحدوديتها وانخفاض الناتج القومي، ونتيجة لذلك فقد ازدادت حاجة الدولة إلى مصادر تمويل جديدة لتلبية الحاجات المتزايدة باستمرار، والمتفق عليه أن وسائل التمويل الخارجية المتمثلة في القروض لا تأتي إلا بمنافع ظرفية قد يترتب عنها مخاطر كبيرة تجعل من الدولة تتحمل عبئا ثقيلا في تسديدها خاصة إذا كانت موجهة للاستهلاك، كما إنها قد تؤدي بالمساس بسيادة الدولة.

تعد الضرائب في الفكر المالي الحديث الجوهر الأساسي لكافة التشريعات المالية في كافة الدول على اختلاف درجات تقدمها أو مستويات تطورها، إذ تعتبر من أهم المصادر المالية التي تستطيع الدولة من خلالها تغطية نفقاتها العامة، حيث تأتي في مقدمة أدوات السياسة المالية التي تلجأ إليها

الحكومة للتأثير على أداء النشاط الاقتصادي وفي سلوك الشركات والأفراد، لذلك فإن للضريبة مكانة بالغة الأهمية في الدساتير الضريبية المعاصرة، لما توفره من موارد مالية داخلية للخزينة العامة للدولة، إلا إن هذا الدور لا يقتصر علي تمويل النفقات العامة فحسب، بل يتعداه إلى كونها وسيلة للتأثير علي المتغيرات الاقتصادية الكلية، كتوجيه السلوك الإنتاجي و الاستثماري من خلال تحفيز الادخار وحماية المنتج الوطني وتحقيق العدالة في توزيع الدخل للحد من التفاوت الدخول بين الطبقات، وعليه فإن تحقيق هذه الأهداف لا يتوقف على الجوانب التشريعية فحسب، وإنما يرتكز بالدرجة على السياسات المعتمدة في فرض الضرائب وطرق تقديرها أساليب تحصيلها للاستفادة منها كمصدر هام من مصادر التمويل لرفد الخزينة العامة للدولة بالإيرادات اللازمة لسد احتياجات التمويل.

ولما كانت السياسة الضريبية إحدى أهم أدوات تنفيذ الخطط التنموية سعت اغلب الدول النامية خاصة في ظل التغيرات والتطورات التي بدأت بالظهور على الساحة الدولية والمحلية، أين بدأت معظم هذه الدول التفكير جديا في إعادة تنظيم بنائها الاقتصادي تمهيدا للدخول في النظام الاقتصادي الجديد المتمثل في نظام اقتصاد السوق الذي يرتكز أساسا على انفتاح السوق على الخارج والمنافسة لتحقيق الربح وتوسيع مجال الاستثمار الوطني والأجنبي.

والجزائر كغيرها من الدول النامية التي تعتمد على الاقتصاد الريعي والذي يتمثل بالدرجة الأولي في مداخيل البترول، عرفت أزمة اقتصادية حادة في أواخر سنة 1986م والتي كان سببها الأول تراجع أسعار البترول، وسعيا منها للخروج من الأزمة أين تزامن مع ظهور معطيات جديدة علي المستوي الدولي و كذا المستوي الوطني من خلال توجه و انتقال الاقتصاد الوطني من مرحلة الاقتصاد الموجه المخطط مركزيا إلي اقتصاد السوق، ظهرت الحاجة إلى سياسة الإصلاح الاقتصادي تحت ما سمي بالوصفة العلاجية لصندوق النقد الدولي و البنك الدولي، كأسلوب يتماشى مع النظام الاقتصادي الجديد، ومن بين أهم جوانب الإصلاحات هو الإصلاح الضريبي.

وإدراكا لهذا، فإن نجاح أي نظام ضريبي و الرفع من فعاليته لا يقاس من خلال ما يفرض من ضرائب و لكن بما يمكن تحصيله من إيرادات مالية من تلك الضرائب المفروضة، لذلك يعتبر نظام التحصيل جزء لا يتجزأ من النظام الضريبي ككل، والتحصيل ولا يكون إلا بناء على قانون، الذي يقع على المشرع الضريبي وضع أحكامه في إطار قوانين جبائيه واضحة و شفافة بالنسبة للمكلفين، وعدالة شامله تساوي بين جميع المكلفين في الحقوق و الواجبات و باستخدام إدارة ضريبية ذات كفاءة عالية تستخدم أحدث الأساليب لتقريب و تعزيز الثقة بينها و بين المكلف بالضريبة، و منح هذه الإدارة إصدار الأنظمة الخاصة لتسهيل عملية تحصيل الضريبة بإيجاد الطرق الملائمة لذلك، وهو ما تسعي إليه الأنظمة الضريبية لتحقيق اكبر قدر ممكن من الحصيلة الضريبية بأقل ما يمكن من تكلفة، وعليه فإن نظام التحصيل يحتاج إلي وتأهيل وعصرنة الإدارة الضريبية لزيادة مستوى كفاءة الخدمات والسهر

على تنفيذ أحكام القانون ليحقق النظام الضريبي أهدافه و المتمثلة في الهدف المالي بالدرجة الأولى، إلي جانب إعادة توزيع الدخل للحد من التفاوت بين الطبقات و تحقيق مبدأ العدالة الضريبية.

أولا: الإشكاليـة الرئيسية

من منطلق الأهمية البالغة التي يحظى بها نظام التحصيل للنهوض بواقع النظام الضريبي وزيادة فعاليته، كونه يعد مقياسا لنجاح أي نظام ضريبي، ولهذا فالإدارة الضريبية من خلال ما منحها المشرع من إمتيازات تلجأ باستمرار إلى تعديل وتحديث طرق وإجراءات عملية التحصيل لتحسين عائدات الضرائب والرفع من فعالية النظام لتحقيق الأهداف المتوخاة منه، لذلك نسعى من خلال هذا البحث للإجابة على الإشكالية الرئيسية الأتية:

ما هي الأساليب والإجراءات الضريبة المتبعة في عملية تحصيل الدين الضريبي؟ وما مدى مساهمتها في الرفع وزيادة فعالية النظام الضريبي؟

ومن أجل التطرق إلى الموضوع من مختلف جوانبه تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما مفهوم الضرائب؟ وماهي مبادئها وأسس وقواعد فرضها وتقسيماتها والآثار المترتبة عليها؟

2- ما مفهوم النظام الضريبي، وماهي اركإنه ومحدداته وما مدى ملائمته مع السياسة المالية التي تتبناها الدولة؟

3- ماهي الإجراءات والآليات الضريبية المتبعة لتحصيل الدين الضريبي في النظام الضريبي الجزائري؟

4- ما مدى مساهمة حصيلة الإيرادات العادية من الضرائب والرسوم في تمويل الخزينة العامة للدولة في ظل التحديات الراهنة التي تواجه تطبيق النظام الضريبي الفعال؟

ثانيا: فرضيات الدراسة

إن الإجابة على مختلف التساؤلات الفرعية هي بمثابة المحاور الرئيسية التي سيتم تناولها في هذه الدراسة وحدودها، ولا يتسنى لنا ذلك إلا بصياغة مجموعة من الفرضيات نعتبرها توضيحات أولية غير يقينية لتلك التساؤلات، والتي تكمن فيما يلي:

1- تكتسي الضرائب أهميتها من خلال التركيز على البعد المالي لفرض الضريبة وما يرافق ذلك من أثار على المتغيرات الاقتصادية الكلية.

2- يقوم النظام الضريبي على مرتكزات ودعائم اقتصادية واجتماعية وسياسية تختلف من دولة إلى أخرى ومن مرحلة إلى مرحلة وفقا للفلسفة الفكرية والأيديولوجية السائدة في المجتمع.

3- تعتمد إجراءات التحصيل الضريبي على وجود عنصرين أساسيين هما القانون بما يحتويه من أحكام محددة للالتزام بدفع دين الضريبة المتمثلة في التقدير والربط والتحصيل، ووجود إدارة ضريبية كفؤة مختصة بتطبيق أحكام القانون الضريبي.

4- عدم استجابة النظام الضريبي للمتغيرات الاقتصادية وتوجهات الاقتصاد والتحديات التي تحد من فعاليته، الأمر الذي يؤثر على الأهمية النسبية للضرائب كبديل لتمويل الميزانية العامة للدولة.

ثالثا: أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في محاولة الوقوف على كل الجوانب المتعلقة بالضريبة باعتبارها أهم مورد للدولة لمواجهة نفقاتها المتزايدة مما يتطلب من الدولة إن تكون حصيلتها الضريبية عالية. وذلك من خلال الكشف عن أهم الضرائب المستحدثة في إطار الإصلاحات الضريبية التي تهدف إلى إحلال الضريبة العادية محل الجباية البترولية، باعتبار هذه الأخيرة رهينة بتقلبات أسعار البترول المتذبذبة مما يصعب التحكم فيها، بالإضافة إلى محاولة تحليل أهم هذه الضرائب ودورها في رفد الميزانية العامة للدولة باعتبارها المدخل الصحيح والأمثل لتشخيص ملامح النظام الضريبي والحكم على مدى فعاليته.

كذلك لمعرفة مساعي السلطة العامة لعصرنة وتحديث الإدارة الضريبية لتحقيق أهداف الدولة والمتمثل أساسا في الهدف المالي للضريبة، لتبسيط إجراءات واليات التحصيل الضريبي العادية، وتفعيل المتابعة لطرق التحصيل الجبري لدعم طرق وأساليب الاقتطاع الضريبي في الجزائر.

رابعا: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى توضيح ما يلي:

- دراسة بنية النظام الضريبي الجزائري من خلال القوانين والتشريعات والإجراءات الجبائية وأهم التعديلات التي صاحبت مرحة الإصلاحات الضريبية المتتالية؛
- تسليط الضوء على بعض العوامل المؤثرة في النظام الضريبي والتي تتمثل في طبيعة العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية وحقوق والتزامات كل منهما، ومن ثم أثر ذلك على عملية التحصيل الضريبي. مما يتماشى مع الإجراءات الضريبية وسلوك المكلفين لوضع السياسة الضريبية وتنفيذها وإدارتها؛
- تبيان قواعد الإجراءات الجبائية من حيث التنظيم الفني للضريبة والية فرضها وطرق وأساليب التحصيل الضريبي؛
- التعرف على الإدارة الضريبية من حيث التنظيم والمسؤوليات والاختصاصات؛
- قدرة الإدارة الضريبية على فرض القانون وتفسير اللوائح والمذكرات الضريبية وتقديم التوجيه وإعلام المكلفين بكل ما يتعلق بالإجراءات الضريبية؛
- إظهار مدي مساهمة الضرائب والرسوم المماثلة في تمويل الميزانية العامة للدولة، كونها تحتل الصدارة في الإيرادات العادية؛
- الوقوف على العوائق التي تحول دون تطبيق السياسة الضريبة وتحقيق الأهداف المنوطة بها؛
- توفير مرجع علمي يمثل إضافة في حقل البحث العلمي تضاف إلى جهود من سبقونا في البحث في هذا الميدان الاقتصادي الهام.

خامسا: مبررات ودوافع اختيار الموضوع

هناك العديد من الأسباب والدوافع التي تم على أساسها اختيار موضوع الدراسة يأتي في مقدمتها ما يلي:

1- **الأسباب الذاتية:**

- الرغبة الملحة في الإطلاع أكثر على حيثيات الموضوع كخطوة للتخصص فيه أكثر مستقبلا؛
- الشعور بمدي خاصية الموضوع وما يثيره من أهمية كبيرة على مستوي الساحة الاقتصادية والسياسية في المرحلة الراهنة؛
- الميول الشخصي للمواضيع ذات الصلة بالسياسة الاقتصادية والسياسة المالية للدولة؛
- الرغبة في البحث والإطلاع على المصادر العادية التي تتمثل في الإيرادات الضريبية كونها رافد هام لتمويل الخزينة العامة للدولة، باعتبار الضريبة وسيلة هامة للتأثير في الحياة والاقتصادية والاجتماعية؛
- الاهتمام المتزايد حاليا من طرف الكثير من الدول المتقدمة والنامية بصفة عامة والجزائر بصفة خاصة، في ظل المرحلة الراهنة التي تميزت بعدم استقرار والتذبذب الحاصل في أسعار البترول، الأمر الذي أدي بالدولة للسعي إلى لإحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

2- **الأسباب الموضوعية:**

- إبراز دور ومكانة الضرائب؛
- تبيان الطبيعة الخاصة لدين الضريبة ومدي اختلافه عن غيره من الديون؛
- محاولة إبراز أهمية نشر الوعي الضريبي والثقافة الضريبية بين أوساط المكلفين بالضريبة للحد من التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع؛
- إبراز مدي تأثير الإصلاح الضريبي على وفرة الحصيلة الضريبية.

سادسا: منهج الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة و اختبار صحة الفرضيات التي تبنتها الدراسة، اعتمدنا على مجموعة من المناهج المستخدمة في الأبحاث العلمية بما يتوافق مع طبيعة الدراسة، ففي أجزاء من هذا البحث اعتمدنا علي المنهج التاريخي عندما تطرقنا إلى البعد التاريخي للضريبة ومراحل تطورها عبر العصور التي رافقت التطورات البشرية، كما اعتمدنا على المنهج الوصفي عندما استعرضنا الجانب النظري للضريبة و السياسة الضريبية، و المفاهيم الخاصة بالنظام الضريبي أركانه ومحدداته والفعالية الضريبية بصفة عامة، ومهام واختصاصات الإدارة الضريبية فيما يتعلق بالطرق والأساليب المتبعة في عملية التحصيل الضريبي في الجزائر بصفة خاصة.

كما تم الاعتماد أيضا على المنهج التحليلي عند دراسة تطور حصيلة الإيرادات الضريبية وأهميتها النسبية في رفد الميزانية العامة للدولة، وكذا استعراض أهم الضرائب والرسوم وتقييمها استنادا لبعض المؤشرات الاقتصادية، وتم الاستعانة كذلك ببعض الأدوات التي تتمثل فيما يلي:

- القوانين المالية والجبائية والمراسيم والقرارات والتعليمات والمناشير الوزارية المشتركة؛
- الإحصاءات الوطنية والدولية الخاصة بفترة الدراسة؛

سابعا: صعوبات البحث

لقد واجهتنا صعوبات ومشاكل جمة في مسيرة إعداد هذا البحث، أردنا الإشارة إليها من أجل تفاديها مستقبلا، كما نود لفت اهتمام المسئولين ومصادر المعلومات بضرورة تزويد الباحثين بالمعلومات الكافية لتسهيل مهمة إنجاز بحوثهم العلمية، ومن بين هذه الصعوبات نذكر ما يلي:

- قلة المراجع وخاصة تلك التي تعالج مواضيع التحصيل الضريبي بصفة عامة؛
- ندرة الدراسات السابقة المتخصصة خاصة في مجال التحصيل الضريبي في الجزائر؛
- تضارب البيانات والإحصاءات المتعلقة بالحصيلة الضريبية الصادرة عن الهيئات الرسمية الوطنية منها والدولية؛
- بعض الصعوبات المتمثلة في الحصول على المعلومات والإحصاءات المتعلقة بفترة الدراسة من الجهات الرسمية، والإجراءات البيروقراطية لإدارة الضرائب، والموقف السلبي من طرف بعض المسئولين في عدم تقديم بعض الإحصاءات والمعطيات حجتهم في ذلك السرية والتكتم على أسرار المهنة.

ثامنا: محددات وإطار الدراسة

بغرض معالجة والإلمام بكل جوانب الدراسة وتحقيق أهدافه، تم وضع اطر ومحددات للدراسة تمثلت فيما يلي:

1- الإطار المكاني: لمعرفة الأساليب والإجراءات المستخدمة في عملية التحصيل الضريبي ومستوى تطور الحصيلة الضريبية وأدائها وأهم معوقاتها، اقتصرت الدراسة على النظام الضريبي الجزائري وكذا الإدارة الضريبية متمثلة في المديرية العامة للضرائب للمكانة والأهمية التي تتمتع بها باعتبارها القاعدة الأساسية التي تسهر على تطبيق القوانين والإجراءات الضريبية، إضافة للمصالح الخارجية التابعة لها.

2- الإطار الزماني: أما فيما يتعلق بحدود الزمانية للدراسة التطبيقية، فقد تم معالجة الموضوع ما بين سنة 1992 إلى 2016، وتم تركيز الدراسة على هذه الفترة، إلا إنه تم الخروج على حدود الدراسة في بعض الحالات النادرة بما يخدم الدراسة.

تاسعا: الدراسات السابقة

1- **عفيف عبد الحميد:** فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة دراسة حالة الجزائر خلال الفترة (2001–2012) ، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر،2014/2013، وهدفت هذه الدراسة إلى معالجة إشكالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة ، وذلك من خلال الوقوف على أبعاد السياسة الضريبية من حيث فعاليتها في تمويل الخزينة العامة للدولة، ومساهمتها في تحقيق البعدين الاقتصادي و الاجتماعي للضريبة و التوزيع العادل للدخول و تحسين الأوضاع المعيشية للمواطن والمساهمة في حل بعض المشاكل الاجتماعية وأخيرا تحديد المعوقات التي تحول دون تحقيق السياسة الضريبية لأهدافها.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى بعض النتائج من أهمها:

- إن السياسة الضريبية تساهم بشكل فعال في تحقيق أبعاد التنمية الاقتصادية، باعتبارها المصدر الرئيسي لتمويل الأعباء العامة للدولة، إضافة إلى دورها في معالجة الاختلافات الاقتصادية ومساهمتها تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق التوزيع العادل للدخول؛
- رغم النجاح النسبي للإصلاحات الضريبية المتتالية والرفع من كفاءة النظام الضريبي بشكل عام والإدارة الضريبية بشكل خاص، إلا إنه لم يرقي إلى تحقيق أهم الأهداف وهي إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية؛
- اختلال الهيكل الضريبي وذلك من خلال سيادة الضرائب غير المباشرة (ضرائب الإنفاق والضرائب الجمركية) مقارنتها بالضرائب المباشرة (ضرائب الدخل) مما يؤثر سلبا على الميل الحدي للاستهلاك ومن ثم عملية الاستثمار والإنتاج.

2- **بوزيد سفيان:** أطروحة دكتوراه بعنوان (عوائد التحصيل الجبائي ومساهمتها في الميزانية العامة للدولة – دراسة حالة الجزائر ما بين (2000–2010)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان الجزائر 2015–2016.

من خلال هذه الدراسة حاول الباحث الإجابة عن الإشكالية الرئيسية للبحث " إلى أي مدى يمكن للنظام الجبائي إن يساهم في تمويل الميزانية العامة للدولة؟ وما مدى كفاءة وفعاليته في تحقيق سيولة مالية تدفع بوتيرة الاقتصاد الوطني؟،هدفت هذه الدراسة في إبراز الدور التي تلعبه الطرق والآليات الحديثة للتحصيل الضريبي التي تؤدي الرفع من مستوي التحصيل الضريبي للوصول إلى الأسس والقواعد التي يتميز بها النظام الجيد والفعال، وذلك علي أساس الدراسات والأبحاث الحديثة تقوم بها السياسة الضريبية في دعم الاقتصاد الوطني، باعتبار النظام الضريبي وسيلة فعالة تهدف من ورائه السلطات الحكومية و المصالح الضريبية توفير الموارد المالية التي تعد من أهم المصادر المالية لتغذية الخزينة العمومية للدولة، واحدي أهم الأدوات التي تستخدم في تحقيق الأهداف الموضوعة وفقا لسياسة الدولة الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية، وتكمن أهمية البحث في إبراز الأهمية الاقتصادية والمالية والاجتماعية للضريبة، كون السياسة الضريبية تبقى الوسيلة المثلي في يد السلطة العمومية للتأثير بها على الحياة الاقتصادية والاجتماعية لمواكبة التطورات الراهنة، وذلك من خلال

عرض أهم ملامح النظام الضريبي الجزائري في ظل الإصلاحات الاقتصادية التي انتهجتها الجزائر بداية التسعينات، ولا يمكن إن يتم الإصلاح الاقتصادي في أي دولة من دول العالم بمنأى عن الإصلاح الضريبي، من هنا ركز الباحث على إن الإصلاحات المتتالية علي بنية النظام الضريبي الجزائري و مدي فعاليتها من منظور تحقيق إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية ، وإبراز أهميتها كونها أصبحت بديلا ضروريا من اجل تحقيق التنمية الاقتصادية.

وخلص الباحث إلى عدة نتائج من بينها:

- إن النظام الجبائي الجزائري هو نظام متكامل من حيث الإطار التشريعي والقانوني الذي يحكمه، إذ يتوفر على كل الأدوات التي تجعل منه مصدر مهم للتحصيل الضريبي، و بالتالي خلص الباحث علي إن مرحلة التحصيل تتوقف علي كفاءة الإدارة الضريبية ومصالحها وبساطة وسهولة إجراءات التحصيل وإن نظام الاقتطاع من المصدر يعتبر من أنجع الطرق المستعملة في تحصيل الضريبة، إلا إن هذه الإجراءات و القوانين إن وجدت فهي تخص بالدرجة الأولى النسب المطبقة على الأوعية وطرق التحصيل وأجالها والعقوبات المترتبة عليها، إلا إن تطبيقه لم يرقي إلى المستوى المطلوب؛
- ضعف عائدات ومداخيل الجباية العادية مقارنة بمداخيل الجابية البترولية بصفة خاصة وعائدات البترول بصفة عامة، مما جعل الاقتصاد الوطني اقتصادا رجعيا بالدرجة الأولى، وهذا ما تبين من خلال الدراسة على إن الإصلاحات الضريبية المتواصلة على بنية النظام الضريبي حققت العديد من الأهداف المرجوة منها، إلا إنه من خلال تحليل وتقييم حصيلة الإيرادات الجبائية اتضح إن حصة الجباية البترولية تحتل الصدارة في الإيرادات العامة، إذ تمثل أكثر من 60% من الموارد المالية للميزانية العامة للدولة، والتي تعتبر من الإشكاليات المطروحة الأمر الذي تسعي الدولة جاهدة من خلال الإصلاحات الضريبية إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية والرفع من مستواها عن طريق توسيع أوعيتها الضريبية وتطوير القاعدة الإنتاجية خارج قطاع المحرقات.

3-**فلاح محمد:** السياسة الجبائية –الأهداف والأدوات–(بالرجوع إلى حالة الجزائر)،البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2006، الجزائر، تتمحور إشكاليتها حول مدي تكيف السّياسة الجبائية مع الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع دون إحداث الاختلالات والانحرافات على مستوى السياسة الاقتصادية العامة، إضافة إلى تحديد عوامل استقرار النظام الجبائي، وهدفت هذه الأطروحة إلى معالجة موضوع السّياسة الجبائية استنادا إلى الواقع الاقتصادي والاجتماعي الجزائري وما أفرزه من مشاكل على المستوى الوطني وعلى المستوى المحلي، و البحث عن إيجاد أو إعداد هيكل جبائي يتماشى مع مستوى المجتمع الاقتصادي، الاجتماعي و السّياسي يعتبر هدف كل التشريعات الجبائية في جميع دول العالم، لتحقيق

الأهـداف الماليـة، الاقتصـادية والاجتماعيـة للسّياسـة الجبائيـة، ممـا يسـمح لإيجـاد حـل لمشـكلة الإصلاحات الضريبية المتتالية.

وخلصت الدراسة إلى جملة من النتائج تمثل أهمها فما يلي:

- تحتل الجباية العادية مكانة ثانوية مقارنة بالرّيع البترولي، مما أدّى إلى عدم وضوح معالم هيكل النظام الضريبي، رغم الإجراءات الجبائية التي تتخذها السلطات الحكومية من حين لأخر لتسيير ظرف معيّن تفقد محتواها بمجرد زوال الظّرف الذي انجرت عنه؛
- الإصلاحات الجبائية التي أقدمت عليها الدولة، التي كان الهدف منها تبسيط الإجراءات الجبائية حتى تسمح لأطراف العلاقة الجبائية (المكلفين والإدارة الضريبية) من استيعابها، لم تصل إلى مبتغاها؛
- عدم توافر المهارات والكفاءات الإدارية والمالية والفنية لدي الإدارة الضريبية بالمستوى المطلوب لا يسمح لها بتسيير السّياسة الجبائية المقررة في القوانين والتشريعات، بحيث إن السلطات الحكومية اهتمت بمضمون الإصلاحات دون الاهتمام بمن ينفذ هذه الإصلاحات، حتى ترقي إلي الدرجة المطلوبة لتطوير كفاءة التحصيل الجبائي، لأن الزيادة في حصيلة الاقتطاعات الجبائية في الوقت الحالي لا ترتبط بأداء الإدارة الجبائية بقدر ما ترتبط بتطور الظرف الاقتصادي؛
- عدم ترشيد سياسة الإنفاق باعتبارها الوجه الآخر للسّياسة الجبائية، ممّا أدّى إلى تكوين نزعة لدى العناصر الجبائية بضرورة التهرّب من الاقتطاعات الجبائية وبشرعية الغّش الجبائي الذي أدّى إلى إنعاش القطاع الموازي، وبذلك فإن التغيير البسيط في النظام الجبائي لا يعني شيئا إذا لم تتخذ التدابير اللازمة لتغيير وجهة الإيرادات الجبائية؛
- لم تمكن المزايا الجبائية الممنوحة في إطار تحفيز الاستثمار المحلي وجذب الاستثمار الأجنبي من بلوغ هدفها، بحيث إن العديد من المستثمرين يستفيدون من المزايا الجبائية وبمجرد انتهاء مدة هذه المزايا، فإنهم يتجهون نحو تغير أنشطتهم أو ترحيلها.

4- **محمد لعلاوي**: دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر، البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، سنة 2015/2014.

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على إمكانية تحليل وقياس ونجاعة عملية تأسيس وتحصيل مختلف الضرائب والرسوم في الجزائر، من خلال اعتماد على مؤشرات الأداء للمنظومة الجبائية من اجل الحكم علي نجاعة النظام الجبائي، وهذا بتحليل مؤشرات الأداء لمجمل خصائص التنظيم الفني للضرائب من التأسيس وتحديد الواقعة المنشئة للدين الضريبي والسعر الضريبي إلى طرق وأساليب التحصيل فالرقابة والمنازعات وهذا على مستوى المصالح الجبائية.

كما تكمن أهمية الدراسة في تشخيص الإطار النظري للمنظومة الجبائية وعلاقتها بالهيكل الاقتصادي للدولة والآليات النظرية لإصلاحها، ومحاولة تقييم تسيير المنظومة الجبائية في الجزائر وأفاق تطويرها بما تتطلبها التغيرات الاقتصادية الراهنة على البيئة الدولية والمحلية.

وقد توصل الباحث إلي عدة نتائج نذكر منها:

- انعدام الوعي الضريبي وعدم وجود ثقافة ضريبية يؤثر بالسلب على الحصيلة الضريبة، الذي يعود أساسا إلى تعقد التشريعات الضريبية وكثرة التعديلات والإلغاءات، إضافة إلى ثقل العبء الضريبي والنظرة السلبية تجاه الضريبة وانعدام الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية مما يؤدي بطبعة الحال إلى التصريحات غير الحقيقية للمبالغ المستحقة من الضرائب؛
- كثرة النماذج المستعملة للتصريحات الضريبية تزيد من صعوبة عمل الإدارة الضريبية في تفعيل عملية الرقابة بجميع أشكالها؛
- صعوبة تفسير القوانين الضريبية، حيث يوجد خلافات عديدة حول تفسير بعض المصطلحات في النصوص الضريبية، مما يؤثر على قواعد الضريبة وبالتالي إلي عملية التحصيل الضريبي وزيادة المنازعات الضريبية نتيجة الفهم الخاطئ لنصوص القانون من قبل المكلف والإدارة الضريبية؛
- ضعف عملية التحصيل بكافة أساليبها وطرقها لعدم تفعيل الإجراءات الخاصة بالمتابعة في عملية التحصيل الجبري، وكذا عدم وجود رقابة جبائية ملائمة وفعالة يفقد الإدارة الضريبية سرعة اكتشاف المخالفات وفرض عقوبات المناسبة لضمان حق الخزينة العامة للدولة؛
- عدم تبني إستراتيجية واضحة ضمن عملية الإصلاحات الضريبية لتأهيل الموارد البشرية وتحسين المستوى الإداري والفني لموظفي الإدارة الضريبية لمواكبة تطورات المرحلة الراهنة.

5-**محمود جمام**: النظام الضريبي واثاره على التنمية الاقتصادية (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ام البواقي، الجزائر، سنة 2010/2009.

حاول الباحث من هذه الدراسة إبراز مدي تأثير النظام الضريبي في المؤشرات الاقتصادية، والتطرق إلى الجوانب المتعلقة بالنظام الضريبي (المفاهيم العامة كالضريبة مفهومه وتطورها والنظام الضريبي والعبء الضريبي والنظريات المحددة له) والتأكد من العلاقة الموجودة بين النظام الضريبي والهياكل الاقتصادية.

وخلص الباحث عدة نتائج منها: إن الضرائب تعتبر من أهم المتغيرات الاقتصادية الهامة الواجب أخذها بعين الاعتبار عند قيام المؤسسات الاقتصادية وتحديد استراتيجياتها، لما لها من تأثير على اتخاذ القرارات التي تخص وظائف المؤسسة على جميع الأصعدة، كما بين أن النظام الضريبي أداة فعالة ومؤثرة بدرجة كبيرة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وعاملا من عوامل تشجيع الاستثمارات، كما توصل الباحث إلى وجود حالة عدم استقرار النظام الضريبي رغم الإصلاحات الضريبية المتتالية،

والتي تمثلت في عدة عراقيل ومشاكل منها ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين بالضريبة، وانعدام الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وانخفاض كفاءة الإدارة الضريبية في تطبيق وتنفيذ القوانين والتشريعات و اللوائح الضريبية ، مما أدى هذا كله إلى الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية وانخفاض مستوى التحصيل الضريبي، نظرا إلى تفشي ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين، الأمر الذي أدي إلى ضياع حق الخزينة العامة للدولة، وهذا نتيجة إلى كثرة التعديلات المستمرة و الإفراط في إجراءات الإعفاءات والامتيازات والتخفيضات الضريبية، الأمر الذي بطبيعة الحال إلى ضعف وقلة الاقتطاعات الضريبية من سنة إلى أخرى.

6- **مجدي نبيل محمود شرعب:** امتيازات الإدارة الضريبية (دراسة تحليلية للنظام الضريبي فلسطين)، رسالة ماجستير مقدمة بكلية الدارسات العليا في جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين،2014.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان الطرق والإجراءات التي تلجأ إليها الإدارة الضريبية لتطبيق القانون الضريبي وفقا لما يتماشى مع أهداف السياسة الضريبية للدولة، مشيرا إلى الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية لتحديد الدين الضريبي وطرق تحصيله، وبذلك اعتبار هذه الإجراءات طرق استثنائية تلجأ إليها الإدارة الضريبية لتقدير الضريبة و الإطلاع علي الدفاتر و السجلات التي يمسكها المكلفين بالضريبة والدخول إلى أماكن نشاطاتهم ، وذلك للوصول إلى حقيقة دخلهم و أرباحهم الحقيقة، كما بين طرق تحصيل الضريبة وفقا لما منحه المشرع للإدارة الضريبية من وسائل و امتيازات تمكنها من تحصيل هذا الدين بأسرع الطرق حتى تستطيع الدولة القيام بمهامها علي أكمل وجه، بما في ذلك من إيقاع الحجز التحفظي و الحجز التنفيذي علي أموال و ممتلكات المكلفين بالضريبة، التي تتطلب شروط وإجراءات يجب التقيد بها، وذلك حسب ما جاءت به التشريعات الضريبية من معاملة دين الضريبة معاملة خاصة من حيث إنه دين محمول وعدم خضوعه للتقادم و عدم إجراء المقاصة بينه و بين الديون الأخرى، وإنه دين لا يتساوى مع غيره كونه يتقدم على باقي الديون الأخرى.

ولقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أوردها فيما يلي:

- إن منح الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية سواء كانت في تحديد الدين الضريبي أو تحصيله، يجب إن تكون مستندة إلى نص قانوني يجيزها، وإن تكون الإدارة التي تسهر على تطبيقها ذات قدر كبير من الكفاءة حتى يمكن استعمال هذه الامتيازات بالشكل الصحيح وفي التوقيت المناسب؛
- إعطاء الإدارة كامل الصلاحيات فيما يخص مراجعة الإقرارات الضريبية والتأكد من البيانات والمعلومات الواردة فيها وذلك لتحقيق قدر كاف من الرقابة على هذه الإقرارات؛
- أما فيما يتعلق بعملية تحصيل الدين الضريبي، فبالرغم من تعدد أساليب وطرق التحصيل المتبعة في معظم التشريعات الضريبية، إلا إننا نجد إن الباحث قد ركز على نظام التحصيل على حساب الضريبة، وذلك على الفئات والشرائح التي تقتضي طبيعة عملها على إن تحاسب مقدما؛

- اعتبار دين الضريبة محقق وموجود بمجرد تحقق الواقعة المنشأة للدخل وفقا للنصوص القانونية التي تكفل ذلك؛
- اعتبار التصريحات والإقرارات المشكوك فيها لاغيه من الناحية الضريبية، وإعطاء الحق للإدارة الضريبية صلاحية إلغائها على إن يخضع في ذلك لرقابة القضاء الضريبي.

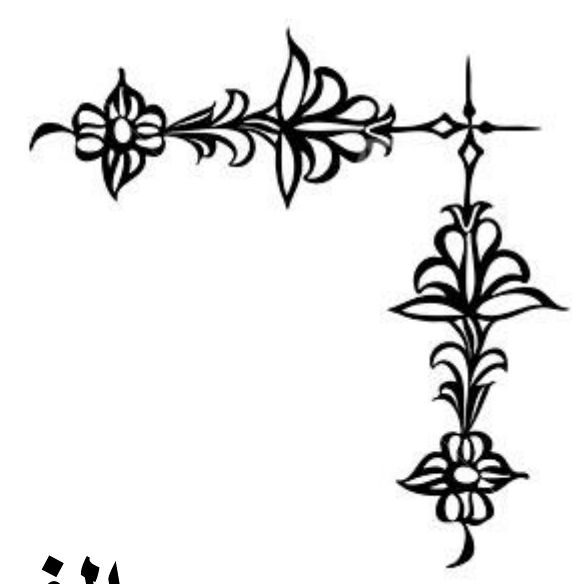
عاشرا: محتوى البحث

لمعالجة الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية اعتمدنا خطة تراعي الجوانب المتداخلة للموضوع، حيث تم تقسيمها إلى مقدمة وأربعة فصول وخاتمة.

الفصل الأول وهو فصل تمهيدي بينا من خلاله بعض المفاهيم المتعلقة بكل من الضرائب والرسوم، والميزانية العامة للدولة، وجاء في ثلاثة مباحث، تناولنا في المبحث الأول تم التطرق إلي التطور التاريخي ومفهوم الضرائب والرسوم وخصائصها وكذا أهدافها، أما في المبحث الثاني فقد تم التطرق إلى التنظيم الفني للضرائب والتصنيفات المختلفة من ضرائب مباشرة وغير مباشرة، أما في المبحث الثالث فقد تناولنا ظاهرة العبء الضريبي و وكيفيات انتقاله، وكذا الضغط الضريبي و الآثار المترتبة عن الضرائب علي مستوي المتغيرات الاقتصادية الكلية.

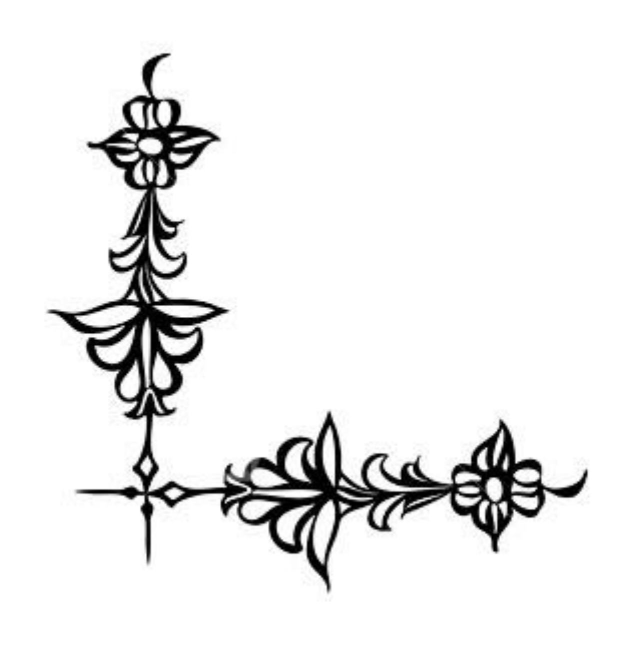
أما الفصل الثاني فقد تم تخصيصه للتعرف على السياسة المالية من حيث التطور والأهداف والأدوات، والسياسة الضريبية كجزء من السياسة المالية، و النظام الضريبي و الفعالية الضريبية ، و التعرض إلى بنية النظام الضريبي الجزائري، وهذا من خلال ثلاثة مباحث، حيث تعرضنا في المبحث الأول لمفهوم و تطور السياسة المالية في الفكر الاقتصادي وذلك من خلال تطور ، أما في المبحث الثاني فقد تم التطرق إلى السياسة الضريبية من حيث المفهوم و الأدوات و إبراز و إبراز أهميتها كأداة من أدوات تدخل الدولة في النشاطات الاقتصادية و الاجتماعية، أما في المبحث الثالث فتناولنا الإطار العام للنظام الضريبي بالوقوف علي مفهومه و أركانه و علاقته بالتغيرات الاقتصادية وكذا الأنظمة السياسية توضيح العلاقة الموجودة بينه و بين الهياكل الاقتصادية في الدول المتقدمة منها و النامية. أما فيما يخص الفصل الثالث فقد تم تخصيصه إلى آليات التحصيل الضريبي وجاء في ثلاث مباحث، حيث تم التطرق في المبحث الأول لدراسة الوعاء الضريبي والواقعة المنشئة للضريبية وكيفية حساب الضريبة وتحديد الدين الضريبي، أما في المبحث الثاني فتم التعرف إلى طرق وكيفيات التحصيل الضريبي والأنظمة الضريبية المطبقة في الجزائر، وكذا طرق التحصيل الضريبي العادية والجبرية، والمعوقات التي يواجهها التحصيل الضريبي، التي تتمثل بالدرجة الأولى في ظاهرتي التهرب والغش الضريبيين ومعوقات اخري. أما في الفصل الرابع حاولنا إسقاط الجانب النظري للفصول الثلاث السابقة على الجانب التطبيقي المتمثل في دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري لتقييم مدي مساهمة مكونات النظام الضريبي في تمويل الميزانية العامة الدولة، وذلك من خلال عرض الهياكل التنظيمية للإدارة الضريبية علي المستوي المركزي و القاعدي بالنسبة للمبحث الأول، أما في المبحث الثاني فهو

دراسـة تقييميـة للنظـام الضـريبي، وهـذا مـن خـلال مردوديـة الضـرائب والرسـوم ومـدي مسـاهمتها فـي الميزانية، أما المبحث الثالث فجاء لدراسة أهم أساليب عصرنة الإدارة الضريبية للرفع من فعالية النظام الضريبي.



الفصل الأول

الإطار النظري للضرائب
المفهوم والاهداف



تمهيد

شهدت الضريبة من حيث المفهوم والتطور العديد من التغيرات علي مر العصور التي رافقت التطورات البشرية، وقد اختلف هذا المفهوم باختلاف فرضها وأنواعها وتطورها، إلا أن هذه المفاهيم في تحديد طبيعة الضريبة كانت تعطي معنا متقاربا، حيث عرفت في الأول على أنها إعانة مالية يقدمها الأفراد للدولة إلى فريضة إلزامية إجبارية يدفعها الأفراد من غير مقابل، ومع تزايد المهام الملقاة علي عاتق الدولة تزايدت أهمية الضريبة كمصدر أساسي للإيرادات العامة من أجل تغطية النفقات العامة للدولة، ولقد تم الاعتماد عليه ابتداء بالدور التقليدي للدولة ونشاطها المالي المحايد اين اقتصر دور الضريبة علي تحقيق الهدف المالي، ومع تزايد دور الدولة و اتساع نشاطاتها في المجالات المختلفة أصبحت الضريبة لا تقتصر علي كونها مصدرا للإيرادات العامة، بل أصبحت لها وظيفة اقتصادية و اجتماعية تستخدمها الدولة كأداة من أدوات السياسة الاقتصادية التي يمكن من خلالها تحقيق التنمية الاقتصادية و معالجة التضخم و الركود، وإعادة توزيع الدخل لما لها من أثار على المتغيرات الاقتصادية الكلية، لذلك فقط تعرضت أغلب دساتير الدول في العصر الحالي مؤكدة على ان فرض الضرائب يدخل في السيادة السياسية للدولة، وأن فرض أي ضريبة أو تعديل أو الغاء أو تبديل يجب أن يتم من قبل السلطة التشريعية.

ونظرا للأهمية البالغة التي تكتسيها الضرائب كونها وسيلة مالية تحقق للدولة إيرادات دائمة ومستمرة تستخدمها في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية، ومن هذا المنطلق سنتطرق في هذا الفصل إلى المفاهيم العامة للضرائب قواعدها وأساس فرضها وأهدافها وأهم تصنيفاتها المختلفة، بالإضافة إلى أثارها المختلفة على المتغيرات الاقتصادية الكلية، وذلك حسب تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول الضرائب.
- المبحث الثاني: التنظيم الفني للضريبة.
- المبحث الثالث: الأثار الاقتصادية للضرائب

المبحث الأول: مدخل عام للضرائب

تعد الضرائب من أهم الأدوات المالية التي تساعد الدولة على تأمين مواردها وتوجيهها وفقا للسياسات المخططة لأوجه الإنفاق العام للدولة، ولقد تزايدت أهمية الضريبة بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة إذ تعتبر من أهم المصادر المالية للدولة نظرا لما توفرها للخزينة العامة للدولة من أموال، وكذا الدور الكبير الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة السياسية والاقتصادية والمالية والاجتماعية، ونظرا لهذه الأهمية لم تعد الضريبة غاية بحد ذاتها وإنما وسيلة تسعى الدولة من خلالها إلى تطبيق سياستها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية. لذلك تعددت مفاهيم الضريبة نتيجة لتطورها وتغير وظيفتها وأهدافها عبر التاريخ.

المطلب الأول: الضريبة التطور والمفهوم.

لم يكن مفهوم الضريبة بمعناه الحالي معروفا منذ زمن بعيد بل يرجع إلى وقت قريب، فالضريبة مرت بتطورات جذرية نتيجة لوجود التجمعات البشرية وتطور دور الدولة ووظائفها، إلا أنها ظهرت بعض الخدمات أو المنتجات العينية في إطار التضامن الشخصي بين الجماعات البدائية القبلية، كوسيلة يقدمها أفراد القبيلة إلى زعيمهم من أجل رد المخاطر الخارجية عنها والمحافظة على كيانها وحسن تسيير شؤون القبيلة بالتالي فإن الضريبة بمفهومها القديم كانت عبارة عن خدمة شخصية تجبي بصورة عينية يقدمها الفرد لتعود بالفائدة على أفراد المجتمع كافة [1]. ويمكن أن نستعرض بإيجاز لمراحل التطور التاريخي لمفهوم الضريبة.

الفرع الأول: تطور الضريبة في الفكر الاقتصادي:

أولا–الضريبة في العصور القديمة:

تعددت النظريات التي تبين مفهوم وتطور الضريبة وذلك لاختلافها من مرحلة إلى أخرى ومن عصر الي آخر، ويعود هذا الاختلاف للظروف التي سادت المجتمعات عبر العصور، ففي العصور القديمة البدائية لم يكن للضريبة أي أهمية، فكان يسود تلك المرحلة حياة الغزو والحرب، فقد كانت الضريبة في صورتها الأولي جزية يفرضها المنتصر علي المهزوم [2]، وبمرور الزمن أخذت الجماعات البشرية بالاستقرار في أماكن معينة، فتكونت ملامح الدول بالظهور كالمجتمع اليوناني والرماني، هذا ما استوجب وجود سلطة عليا فوق الأفراد تقوم بالمهام الضرورية كالأمن والدفاع، أين لجأت الدولة في ظل الإمبراطورية الرمانية إلى فرض الضرائب على المحاصيل الزراعية والسلع التجارية وأخذت الضرائب حينها بالتوسع مما أدى إلى سوء الأحوال الاقتصادية وكان فرض الضرائب في ذلك العصر يعد عملا من أعمال السيادة تقوم به السلطة لصالح الدولة، وكان يحكم هذه المجتمعات نظام الملك

---

[1]– محمد أبو نصار واخرون، **الضرائب ومحاسبتها بين النظرية والتطبيق**، المكتبة الوطنية، الأردن 2003، ص:43.

[2] – رفعت المحجوب، **المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة،1979، ص: 194.

ونظام الطبقات، ففرضت فيها الضرائب لتحقيق مصلحة الحاكم أو الطبقات الأرستقراطية، بالإضافة إلى أنها كانت تفرض علي الفقراء في حين كانت تعفى منها الطبقات الأخرى[1].

ومع بدء العصور الوسطى تنازل الملك عن حقه في فرض الضرائب، وأصبح ينفق من دخل الدومين العام، الذي أصبح المورد العادي لتمويل النفقات العامة [2]، وبدا تراجع مفهوم الضريبة في تغطية أعباء النفقات العامة، حيث كانت محصلتها تخصص لإنفاقها على حماية رجال الدين ومرافق الأمن وبقي الأمر على هذا الحال حتى القرن الثالث عشر أين إسترد الملك سلطته مع تزايد أعباء النفقات العامة للدولة بالاتفاق مع الإقطاعيين ورجال الكنيسة لفرض الضرائب على عامة الشعب، وكانت تعد في ذلك الحين إعانة تفرض بموافقة المجالس التي تمثل الشعب.

وهو ما تقرر في إنكلترا عام 1215 في الميثاق الكبير، وفي فرنسا عام 1314، حيث أصبحت تلك المجالس تمنح إلى الملك حق الموافقة على فرض الضرائب كإعانات سنوية، ثم ما لبثت أن منحته إياها على نحو دائم وبذلك تخلصت الضريبة من صفة المعونة والطبيعة الإختيارية إلى فريضة إجبارية ضمن الإيرادات العدية للدولة، ومع كثرة حاجات الدولة وإزدياد نفوذها عمدت الدولة إلى فرض الضرائب وجبايتها حتى ولو لم يكن هناك منفعة خاصة للأفراد، فضهر فرض الضرائب غير المباشرة في بادئي الأمر، ثم فرض الضرائب المباشرة التي أعطيت لها صفة الواجب الاجتماعي التضامني [3].

وفي عام 1429 أقر في إنجلترا حق فرض الضريبة للملكية الدائمة حيث أصبح للملك سلطة إصدار القوانين بما فيها ذلك قوانين فرض الضرائب التي كان يتحمل عبئها الشعب [4]، ومع قيام الثورة الفرنسية خلال القرن الثامن عشر التي جاءت لتقرر مبادئي الحرية والعدالة والمساواة، الأمر الذي أدى إلى تطور دور الدولة إلى دور رعاية المرافق العامة التي يعجز الأفراد عن القيام بها، وبالتالي أقرت مبدأ فرض الضرائب كمبدأ دستورياً راسخاً لدى جميع الدول [5].

اما في مصر القديمة، فلقد عرفت الضرائب تطورا كبيرا نسبيا في عهد مصر الفرعونية، حيث أقاموا نظاما ضريبيا خاصا بهم وقسموا الضرائب إلى ضرائب مباشرة وشملت الدخول العقارية والمنقولة والضرائب غير المباشرة التي شملت الرسوم الجمركية على التجارة الخارجية [6].

ثانيا-الضريبة في الفكر المالي الاسلامي: فرضت الضرائب في الإسلام منذ بداية عهد الدولة الإسلامية، أين عرفت بل وطبقت نظاما ضريبيا متكاملا يستند إلى المفاهيم الشريعة الإسلامية لتطبيق الأحكام والقواعد المالية الشرعية التي تستخدمها الدولة الإسلامية في تدبير مواردها ومصارفها وما

1- فوزي عبد المنعم، **النظم الضريبية**، دار النهضة العربية، دار النهضة العربية، بيروت،1983، ص:11.

2 – سوزي عدلي ناشد، **المالية العامة (النفقات العامة –الإيرادات العامة – الميزانية العامة)**، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية، 2003، ص:113.

3 – حسن عواضة، **المالية العامة (دراسة مقارنة)**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، الطبعة الرابعة،1978، ص:398.

4 – قحطان السيوفي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار طلاس للدراسات والترجمة والنشر، دمشق، الطبعة الأولى،1998، ص:28.

5 – رفعت المحجوب، **المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، ص:197.

6– المرسى السيد حجازي، **النظم والقضايا الضريبية المعاصرة**، اليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، 2003، ص:5.

يكفل تحقيق المصالح الفردية والعامة، وتغطية النفقات العامة وتحقيق الأهداف التي تسعي الدولة إلى تحقيقها بما يكفل في النهاية تحقيق الرفاهية الفعلية لرعايا المجتمع الإسلامي.

ولا شك في أن النظام الضريبي الإسلامي يختلف في أساسه وأهدافه عن غيره من الأنظمة الضريبية الوضعية المعاصرة، فهو نظام رباني يستمد أحكامه وتشريعاته وقواعده من القرآن بالدرجة الأولى والسنة النبوية الشريفة التي جاءت موضحة لما جاء في القرآن على كيفية تطبيقه وكذا الاجتهاد والاجماع من أهل العلم والفقه [1].

و أهم مورد في النظام الإسلامي هو الزكاة و التي فرضها الله عز وجل في كتابه العزيز بقوله سبحانه و تعالي﴿ فأقيموا الصلاة وآتوا الزكاة﴾ (الحج، الآية 78) وهي فريضة اختصت بالمسلمين دون غيرهم، كما وضع لها ضمانات تكفل توزيع عبئها بعدالة وربطها بتنفيذ أحكام قواعد الشريعة الاسلامية التي تراعي التوفيق بين المصالح الفردية والمصلحة العامة [2] وقد حددت النصوص الشرعية الواردة في القرآن و السنة أحكامها، فحددت بذلك نصابها و وعائها ومقدارها وكيفية ومواقيتها تحصيلها، فتحديد الشارع الإسلامي للنظام القانوني للزكاة تم بصورة قسرية ودون الحصول علي إذن من موافقة الخاضعين لها وجبايتها أيضا قسرية لا يجوز التهرب منها، بل ترتب عن ذلك العقوبات على كل متجاوز لها، فقد ورد عن الرسول ﷺ قوله:" من أعطاها مؤتجراً فله أجرها، ومن منعها فإننا آخذوها وشطر ماله، عزمة من عزمات ربنا، لا يحل لمحمد منها شيء "[3]. وللزكاة أهمية عظيمة ودور هام في حياة المجتمع، وأهميتها ودورها لا يقتصر على تحقيق أهداف المجتمع ومصالحه فقط بل يمتد هذا الدور وهذه الأهمية في كون الزكاة تعتبر الأساس للنظام المالي والاقتصادي والاجتماعي في الإسلام.

ومن جهة أخرى فلقد نسب الفكر المالي الإسلامي شرعية فرض الضرائب على غرار الزكاة إلى مصادر التكليف، منها ضريبة الجزية التي اختصت بغير المسلمين وأصبحت لها شروط وقواعد تختلف عن غيرها من الضرائب، وهي ضريبة على الرؤوس، وبأسعار متدرجة، يراعى فيها المقدرة التكليفية لدافعها. ولا يطالب بها إلا المقاتلون، أي توضع على الرجال الأحرار البالغين دون النساء والأطفال والعبيد، أين وردت بها آيات قرآنية عديدة، أما بالنسبة للخراج والعشور فقد فرضت إجتهادا من قبل الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه)، ولهذا فالقواعد الضريبية في النظام المالي الإسلامي تنسب إلى نظرية السيادة وليس ما يقدمه الأفراد من معونات إلى الدولة [4].

[1] –غازي حسين عناية، **النظام الضريبي في الفكر الإسلامي**، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 2006، ص:13.

[2] – احمد الحصري، **السياسة الاقتصادية والنظم المالية في الفقه الإسلامي**، دار الكتاب العربي، بيروت، الطبعة الأولى، 1986، ص:19.

[3] – حديث شريف، رواه أبو داود والنسائي، انظر محمد أبو زهرة، الزكا التوجه التشريعي في الإسلام، مجمع البحوث الإسلامية سنة 1982، الجزء الثاني، ص:99.

[4] – غازي حسين عناية، **النظام الضريبي في الفكر الإسلامي**، مرجع سبق ذكره، ص:13.

ثالثا–الضريبة في الفكر المالي الحديث: مرت نظرية الضريبة بعده مراحل في الفكر المالي الحديث نذكر أهمها فيما يلي:

1- الضريبة في فكر الطبيعيين:

مع بداية القرن الثامن عشر ظهرت المدرسة الطبيعية التي اعتبرت ان الزراعة هي مصدر الثروة، أي ان الأرض هي الوعاء الوحيد الذي ينتج أكثر ما ينفق عليه، لذلك فهي تحقق فائض على عكس القطاعات الأخرى مثل الصناعة والتجارة التي تعتبر قليلة الايراد في ذلك الوقت مقارنة بالزراعة، لذلك اعتمد فكر أنصار المدرسة الطبيعية على أساس فكرة وجود ضريبة وحيدة وهي الضريبة على الأرض، أي ربط الاقتطاع الضريبي بفائض الناتج الصافي للأرض وعدم التوسع في عملية الاقتطاع لان ذلك يعرقل عملية الإنتاج [1].

وبالتالي تم إعتبار ملاك الأراضي هم الفئة الوحيدة التي تنتج إيرادا صافيا، ومن ثم فمن غير المجدي أن تفرض الضريبة على دخول الطبقات الأخرى، إذ أن فرض الضريبة على هذه الطبقات تعني أن الملاك الزراعيين هم الذين يتحملون عبأها في النهاية، ويرجع ذلك إلى أن فرض الضريبة على دخول الفئات الأخرى، التجار والصناع مثلا، سيؤدي إلى رفع أثمان الخدمات التي تقدمها هذه الفئات لملاك الأراضي بمقدار الضريبة، أي أن الضريبة في النهاية تقتطع من الناتج الصافي لدخل الملاك [2].

2- الضريبة عند التقليديين:

اعتمد أنصار الفكر التقليدي أمثال دافيد ريكاردو، أدم سميث و ساي بالمنادات بحياد مالية الدولة وعدم التدخل في الحياة الاقتصادية واستخدام أدواتها المالية من بينها الضريبة، فمبدأ حياد الضريبة قصد به أن يكون غرضها هو الحصول علي الإيرادات اللازمة لتمويل النفقات، التي حدد الفكر السائد نطاقها في أضيق الحدود، بحيث لا يترتب علي فرضها تدخلا في آلية السوق أو تغيير في مراكز المكلفين التي تتحقق حسب قوي السوق، ولاشك أن هذا المبدأ يرتبط بدور الدولة الحارسة التي تدين بفلسفة عدم التدخل حتي لا تخل بقوى السوق التي تحقق أمثل تخصيص للموارد وأفضل توزيع، ولا يخرج الضريبة عن هدفها المالي[3].

وأعتبر أدم سميت من بين المفكرين الاقتصاديين التقليديين الأوائل الذين وضعوا القواعد الأساسية للضرائب: [4] العدالة واليقين والملائمة والاقتصاد في النفقات، التي يسترشد بها حتي الأن في هذا المجال، حيث تمثل الدستور العام الذي تخضع له القواعد القانونية التي تنظم الضرائب، وتحترمها

[1] –صالح الرويلي، **اقتصاديات المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص:102.

[2] – سوزي عدلي ناشد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 139.

[3] – عبد الكريم صادق بركات وآخرون، **المالية العامة**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1989، ص: 101.

[4] – حسن عواضة، **مرجع سبق ذكره**، ص:401.

الدولة عند فرضها للضرائب، وهذا ما يخفف من ثقل أعبائها ويجعلها مقبولة لدي الأفراد من جهة والحكومة من جهة أخرى، حيث نادي بأن كل رعايا الدولة يجب أن يشتركوا بتأدية نفقات الحكومة بحسب مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسب الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة.

3- الضريبة في الفكر المالي الحديث:

عرفت الضريبة في ظل الفكر المالي الحديث منحي أخر بعدما أخذت أفكار الاقتصاديين التقليديين في التلاشي تدريجيا بعد أن أثبتت أزمة الكساد العالمي لعام 1929عدم إمكانية تحقيق التوازن الاقتصادي آليا عن طريق السوق، وقصور أدوات السياسة النقدية لتحقيق هذا التوازن، الأمر الذي أوضح بجلاء أهمية الدور الذي تلعبه السياسة المالية في أحداث التوازن والاستقرار الاقتصادي، ومنه أدى هذا الوضع إلى ظهور الفكر المالي الحديث، الذي يعتبر الاقتصادي البريطاني جونماينرد كينز من رواده ، فقد دعا كينز إلى ضرورة تدخل الدولة في تنظيم السوق والعمل على تحقيق التوازن الاقتصادي عن طريق إستعمال أدوات السياسة المالية، وخاصة الضرائب للتأثير علي مستوى الطلب علي الاستهلاك، لتدعيم القوة الشرائية وإعادة التوازن العادل للدخول[(1)]،مما أدي بالفكر الحديث للتخلي عن مفهوم الحياد المطلق للضريبة، ليعتنق فكرة الحياد النسبي، اذ تبين ان للضريبة اثار علي سلوك المستهلك وعلى تخصيص الوارد وعلى اختيار الفن الإنتاجي، مما تطلب عند فرضها الاخذ بعين الاعتبار هذه الاثار واستخدامها بالطريقة التي تحقق اهداف المجتمع، وتساعد في يتجنب الاثار غير المرغوب فيها عن طريق السياسة الضريبية [(2)].

الفرع الثاني: مفهوم الضرائب وأهدافها.

تطورت الضريبة خلال مراحل التاريخ المختلفة وتباينت مفاهيمها وأهدافها كثيرا سواء بالنسبة إلى طبيعتها أو بالأسس التي تستند اليها أو بأهدافها، فمن مساعدة إختيارية إلى فريضة تكتسب الطابع الإلزامي، وأصبح من واجب الأشخاص تأديتها في مقابل ما تقدمه الدولة لهم من خدمات أو نظير تأمينهم مما قد يواجهونه من مخاطر [(3)]، يمليها واجب التضامن الاجتماعي لمواجهة النفقات العامة للدولة، لتنتقل مع تطور وضائف الدولة إلى الدور الوظيفي لتحقيق أهدف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية السياسية، لذلك تعددت المفاهيم وتعاريف الضريبية وفقا لتعدد مناهج الباحثين وإختلاف وجهات نظرهم للضريبة في المجتمع.

أولا –مفهوم الضريبة:

إن تعريف الضريبة وبيان ماهيتها وشرح خصائصها يتميز تميزا خاص عن غيرها من الإيرادات العامة الأخرى، كونها مورد سيادي يتحل مكان الصدارة بالنسبة للإيرادات العامة للدولة مهما كانت

[1] – عادل احمد حشيش، **اساسيات المالية العامة (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام)**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية،2006 ، ص–ص:44–45.

[2] – عبد الكريم صادق بركات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 101.

[3] – يونس أحمد البطريق، **أصول المالية العامة**، الإسكندرية، بدون دار نشر، 2004، ص: 45.

اتجاهاتها الاقتصادية أو السياسية، ومنه يمكن أن نتطرق فيما يلي الي أهم تعارف الضريبة والرسوم وخصائصهما على النحو التالي:

شهدت الضريبة في العصر الحديث حسب رأي الكثير من كتاب وعلماء المالية العامة، العديد من التعاريف وبالرغم من ذلك التعدد فإنها تؤدى إلى مفهوم واحد، وذلك بسبب خصائصها الموحدة، وبالتالي يمكن ذكر بعض تعاريف الضريبة كما يلي:

ذهب الكثير من كتاب المالية والتشريع الضريبي على إن " الضريبة فريضة نقدية تقتطعها الدولة، أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام من أموال الأفراد جبرا، وبصفة نهائية، وبدون مقابل، وتستخدمها لتغطية نفقاتها، والوفاء بمقتضيات وأهداف السياسة المالية العامة للدولة"[(1)].

اما البعض فعرفها على انها" مساهمة نقدية تفرض على المكلفين بها حسب قدراتهم التساهمية، وتقوم السلطة بتحويل الأموال المحصلة وبشكل نهائي وبدون مقابل محدد نحو تحقيق الأهداف المحددة من طرف السلطة العمومية"[(2)].

اما فريق ثالث فعرف الضريبة على انها: اقتطاع نقدي جبري تجريه الدولة علي موارد الوحدات الاقتصادية المختلفة بقصد تغطية الأعباء العامة وتوزيع هذه الأعباء بين الوحدات المذكورة طبقا لمقدرتها التكليفية [(3)]".

وتعرف أيضا بانها" فريضة إلزامية وليست اختيارية تحصل من الأشخاص كل حسب مقدرته على الدفع، وليست بقدر استفادته من الخدمات العامة التي تقدمها الحكومة لأفراد شيعها، وبذلك يتضح أنه لا يوجد علاقة بين ما يدفعه الشخص من الضرائب ومقدار ما يحصل عليه من الخدمات"[(4)].

اما (Gaston Jéze) يذهب الي تعريف الضريبة بأنها: "أداء نقدي تفرضه السلطة العامة على الأفراد بطريقة نهائية وبلا مقابل بقصد تغطية النفقات العمومية"[(5)].

ومنهم من ذهب إلى تعريفها على انها " اقتطاع نقدي، ذو سلطة، نهائي، دون مقابل، منجز لفائدة الجماعات الإقليمية أي الدولة والجماعات المحلية أو لصالح الهيئات العمومية الإقليمية"[(6)].

ومن جملة التعارف السابقة نخلص الي تعريف الضريبة عل انها مصدر من مصادر الإيرادات العامة للدولة يستقطع نقدا وجبرا من رعاياها المكلفين حسب قدرتهم المالية بها بدون مقابل وبشكل نهائي لتمويل النفقات العامة للدولة.

ومن خلال التعاريف التي أوردناها سابقا يمكن صياغة تعريف للضريبة كما يلي:

---

[1]– غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار البيارق، الطبعة الأولي، عمان، 1998 ص، 72.

[2]- Pierre Bellrame **, La Fiscalité En France** ,Hachette Livre, 6eme Edition , 1998, P128 .

[3] –فتحي احمد ذياب عواد، **اقتصاديات المالية العامة**، الرضوان للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الاولي،2013، ص:121.

[4] – أحمد البدوي، **المحاسبة الضريبية**، الدار الجامعية، القاهرة، 2001، ص173.

[5] -Henry Michel crucis، **finances publique**، Monchrestien، Paris, 2003, p : 135.

[6] -Raymond muzellec، **finance publiques**، édition Dalloz 8 éme édition1993, p :42.

الضريبة هي إستقطاع أو فريضة مالية يدفعها الأفراد جبرا ونقدا وبدون مقابل وبشكل نهائي للدولة على إختلاف أنظمتها الاقتصادية لتمويل وتغطية نفقاتها العامة.

ومن الملاحظ في أغلب التعريفات السابقة للضريبة وخاصة الحديثة نجد أنها إتفقت على عدة أركان رئيسية لا بد من توافرها بالضريبة وهي:

1- **مبلغ نقدي:** خلافا على ما كان سائد في النظم الاقتصادية القديمة أن الضريبة كانت تجبي عينا في صورة قدر من المحاصيل الزراعية أو عدد من ساعات العمل يلتزم الأفراد بتقديمها للدولة، أصبحت اليوم يتم جباية الضرائب تقوم على الشكل النقدي وهي السمة السائدة في العصر الحديث لإن الشكل النقدي يتفق مع العدالة من حيث توزيع الأعباء على عكس الضريبة العينية فإنها غير ملائمة للنظام المالي في الوقت الحاضر خاصة وأن نفقاتها الدولة تقوم على الأساس النقدي.

2- **الضريبة تفرض وتجبي جبرا** [1]:

يقضي هذا الركن إن الفرد ليست له الحرية في دفع الضريبة من عدمها بل هو مجبر على دفعها إلى الجهات المختصة بالتحصيل، حيث تتمتع هاته الأخيرة في سبيل تحصيلها بإمتياز على أموال المدينين بالضريبة، والإجبار هنا إجبار قانوني وليس معنويا، لذلك فإن الضريبة تفرض بقانون له طابع إلزامي، بحيث تنفرد السلطة العامة متمثلة في الدولة بوضع النظام القانوني للضريبة، فهي التي تحدد وعائها وسعرها وتوضح كيفية الربط ومواعيد السداد وطرق التحصيل، بمعنى إن الدولة تقرر كل ذلك وحدها دون أي إتفاق مع المكلفين.

وعليه فإن الطابع الجبري للضريبة يمنح للدولة عند امتناع الأفراد عن دفع الضريبة الحق في مباشرة إستعمال وسائل التنفيذ الجبري على المكلفين الذين لم يقوموا بدفع مستحقاتهم في المواعيد المحددة قانونا، ولكي يكتسب عنصر الإجبار مشروعيته [2]، نصت جميع دساتير الدول على أن فرض أو تعديلها وأو الغائها لا يتم الا بموجب قانون، فنجد أن الدستور الجزائري قد نص صراحة على هذا في المادة 122علي أن السلطة التشريعية لها الحق في "إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة، وتحديد أساسها ونسبها "[3].

اذن فالضريبة تفرض بقانون، وليس بناء على قانون، هذا القانون هو الذي يحدد الأحكام المتعلقة بالضريبة، والتي يجب علي الدولة مراعاتها، وإلا كان عملها غير مشروع ويحق للمكلفين أن يتظلموا منه أمام الجهات القضائية أو الإدارية المختصة [4].

3- **الضريبة فريضة دون أي مقابل:** ويعني ذلك أن دافع الضريبة لا يحصل على منفعة خاصة به مقابل ما دفعه من نقود كضريبة، فليس هناك علاقة بين ما يدفعه الأفراد من الضرائب وبما

---

[1] – محمد يسري حسن عثمان، **اقتصاديات المالية العامة**، زهراء الشرق للنشر والتوزيع، القاهرة، 1996، ص:82.

[2] – عادل العلي، **المالية العامة والقانون المالي والضريبي**، اثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن،2009، ص:124.

[3] –الفصل الثاني، السلطة التشريعية، المادة 122 من الدستور، الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية.

[4] – عبد الله الصعيدي، **علم المالية العامة**، منشورات الحبي الحقوقية، الطبعة الاولي، بيروت، 2008، ص: 137.

يحصلون عليه من منافع آنية من الدولة، بل قد لا يحصلون على أية منافع، فالفرد يدفع الضريبة مساهمة منه كعنصر داخل المجتمع في تحمل الأعباء والتكاليف العامة، لذلك فهي مساهمة منه في إظهار مواطنته كعضو فاعل داخل المجتمع ومدى مشاركته في تطور المجتمع الذي يعيش فيه وينتمي إليه، وفي الحقيقة هناك إستفادة غير مباشرة تنعكس على المجتمع من خلال الخدمات التي تؤوديها الدولة لصالح فئات الشعب عن طريق مرافقها العامة المختلفة[1]، أي أنها مبنية على أساس فكرة التضامن الاجتماعي لتبرير فرض الضريبة بعدما فشلت فكرة العقد الاجتماعي التي كانت سائدة في القرن الثامن عشر وبهذا تصبح الضريبة فريضة يحتمها واجب التضامن الاجتماعي بغض النظر عن حجم المنافع التي تعود على الفرد [2].

4-**تدفع بصفة نهائية:** حيث لا يستطيع الفرد استرداد أو المطالبة بإسترجاع مبلغ الضريبة مهما كانت الظروف، ويقصد بهذه الخاصية أن الفرد الذي يلتزم بدفع الضريبة إنما يدفعها للدولة نهائيا ولا تلتزم الدولة برد قيمتها بعد ذلك أو تعويضه إياها حتى وان لم تصدر بقانون أو كانت أكثر من قيمتها وشعر المكلفون بظلمها، حتى ولم تتحقق المصلحة العامة منها ولكن يجوز إلغاؤها عند زوال شروطها وهذا ما يفرق الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم برده إلى المكتتبين فيه ودفع الفوائد المرتبة عن مبلغه [3].

5-**تغطية النفقات العامة:** تعد الضريبة مشاركة جماعية لتحقيق مشاريع عامة تكون مشتركة بين أفراد المجتمع والدولة، فهي لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته، بل لمواجهة النفقات العامة التي تخص جميع المواطنين والدولة (مدارس، مستشفيات، طرقات ... الخ) فمنفعتها عامة، ولهذا نجد من مبادئ الميزانية مبدأ عدم التخصيص.

6-**تدفع بغرض تحقيق نفع عام** [4]: انتهت النظرية التقليدية بان تكون الضريبة محايدة وتقتصر أغراضها على تغطية النفقات العامة فحسب ، أي انها وسيلة لتوفير الأموال و الكافية لمواجهة الأعباء العامة فقط، من دون ان يكون لهذه الوسيلة أي تأثير في تغير البنيان الاقتصادي أو في تعديل العلاقات الاجتماعية السائدة، اما الفكر الاقتصادي الحديث فرفض فكرة الحياد الضريبي لما للضريبة من اثر على المستوى الاقتصادي أو الاجتماعي سواء بالنسبة إلى توزيع الثروات والدخول أو بالنسبة إلى سلوك المنتجين و المستهلكين، واختيار الفن الإنتاجي وتشجيع رؤوس الأموال، وعلى أطوار التقلبات الاقتصادية وسائر التطورات التي تطرأ على النشاط الاقتصادي أو الاجتماعي، وفي ظل توجهات الفكر الاقتصادي المعاصر القائل بوجوب ممارسة الدولة سياسة

1- غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص:74.

2- حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2004، ص:78.

3 - غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، المرجع نفسه، ص-ص:72-73.

4 - عادل احمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص:135.

اقتصادية تدخلية[1]، أصبحت الضريبة من أكثر الأسلحة التدخلية لأنها تجاوزت الهدف المالي إلى الإسهام في حدود الإمكان من خلال السياسة الضريبة لتحقيق التوجه والتدخل في تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية للمجتمع.

ثانيا– مفهوم الرسم: كانت الرسوم قديما تحتل أهمية كبيرة كمصدر من مصادر الإيرادات، تأتي مباشرة بعد أملاك الدولة وتفوق الضرائب، وتزامننا مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية وتوسع دور الدولة إنتهي الأمر في العصر الحديث إلى المبدأ العام وهو مبدأ الخدمات المجانية، لذلك فقدت الرسوم هذه الأهمية نظرا لتحديد الرسم في حدود تكلفة انتاج الخدمة أو أقل، إلا أنها مازالت تشكل نسبة من الإيرادات العامة للدولة و هيئاتها المحلية في معظم الدول الحديثة، و بالتالي يمكن استعمالها كوسيلة من وسائل توجيه الدولة لتحقيق أهداف اقتصادية كانت أو اجتماعية، فرفع رسوم مزاولة بعض الأنشطة غير المرغوب فيها قد يحد منها، و بالعكس تخفيض الرسوم على البعض الآخر مثل رسوم التعليم مثلا قد يزيد من المنتفعين به مما يكون له الأثر في رفع المستوى التعليمي للمجتمع[2].

وعلى ما تقدم فقد أجمع علماء المالية على تعريف الرسم كما يلي:

يعرفه عادل أحمد حشيش بأنه عبارة عن [3] " مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة مقابل نفع خاص يحصل عليه من إحدى الهيئات العامة".

أما فليح حسن " فيعرف الرسم على أنه " مبلغ نقدي يتم الحصول عليه من شخص معين طبيعي أو معنوي مقابل خدمة معينة تؤديها له الدولة أو مقابل نفع خاص يتحقق له من الخدمة"[4].

وحسب تعريف مجدي شهاب فإن الرسم عبارة عن " مبلغ من النقود يدفعه الفرد جبرا إلى الدولة أو إحدى الهيئات العامة وذلك للحصول على خدمة ذات مقابل مزدوج، فهي تحقق في آن واحد نفعا خاصا لمن يستمتع بها بالإضافة لنفع آخر عام يعود على المجتمع من جراء أدائها". [5]

وإستنادا إلى ما سبق يتضح أن الرسم يتميز بعدة خصائص نذكرها فما يلي:

1- **الصفة النقدية للرسم** [6]: وهو أن يتخذ الرسم طابعا نقديا شأنه في ذلك شأن الضريبة في المجتمعات الحديثة، ففي القديم كانت الرسوم تحصل أو تدفع عينا تماشيا مع الأوضاع الاقتصادية السائدة آنذاك، ومع التطور الاقتصادي والمالي للدولة، وبعدما أصبحت النقود الوسيلة الوحيدة للتداول، لذلك أصبح من غير المعقول اتخاذ الرسم الصفة العينية أو إستغلال الفرد لمدة معينة

---

[1] – فوزي عطوي، **الاقتصاد السياسي (النقود والنظم النقدية)**، دار الفكر العربي، بيروت، 1989، ص:119.

[2] – حسين مصطفي حسين، **المالية العامة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1999، ص:40

[3] – عادل احمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص:136.

4 – فليح حسن خلف، **المالية العامة**، عالم الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، الطبعة الاولي،2008 ، ص:261.

5 – مجدي شهاب، **أصول الاقتصاد العام**، المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،2004 ، ص:290.

[6] – عبد الحميد محمد القاضي، **مبادئي المالية العامة**، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية،1976 ، ص:33.

لمصلحة الإدارة مقابل الحصول على الخدمة بدلا من دفع الرسم نقدا، لذلك لزم الأمر أن تدفع الرسوم في صورة نقدية.

2- **الصفة الجبرية للرسم:** يتضمن الرسم عنصر الإجبار للمبلغ حيث يلتزم الأفراد بدفعه عند طلب الخدمة، ويأتي عنصر الإجبار من منطلق استقرار الدولة والهيئات العامة الأخرى في وضع نظامه القانوني، والمتمثل في تحديد مقداره وطرق تحصيله، إلا أن هناك جدلا كبير بين الإكراه القانوني والإكراه المعنوي في دفع قيمة الرسم، ومن هنا فان للشخص حرية الإختيار في دفع قيمة الرسم، لإن صفة الإجبار تظهر فقط عند طلب الخدمة، لكن في الواقع هنا صفه الإجبار ظاهرية، فالفرد ليس حر لأنه إذا امتنع عن طلب الخدمة فسوف يعرض مصالحة للتوقف أو نفسه للعقاب[1]، وهذا بسب إستقلالية الدولة في تحديد قيمة الرسم وكيفية تحصيله، إذ أنها تفرض رسوما على الأشخاص للحصول على خدمات بموجب قواعد قانونية، مثل رسوم بطاقة التعريف وجواز السفر ...الخ.

3- **الرسم مقابل خدمة خاصة:** يعتبر عنصر المقابل من الأساسية في تحديد طبيعة الرسم حيث يتحقق الرسم بمجرد طلب الفرد لخدمة معينة من الدولة أو إحدى هيئاتها، حيث تتمثل قيمة الرسم في ثمن الخدمة المؤداة، و يشترط في تلك الخدمة ان تكون من الخدمات العامة أي لا يقصد بها مجرد تحصيل الرسوم التي تحصل من أجلها، بل يقصد بها تحقيق مصلحة عامة وأن تتجسد هذه الخدمة في المقابل الذي يحصل عليه الفرد لقاء الرسم الذي يدفعه[2]، و الأصل هو أن هناك تناسب بين تكلفة الخدمة و الرسم المقرر للانتفاع بها، وفى معظم الحالات لا يزيد مبلغ الرسم عن تكلفة انتاج الخدمة بل يقل عنها، ومن الأمثلة على ذلك: عملا يبذله الموظف العام لمصلحة الفرد كالفصل في المنازعات القضائية أو توثيق العقود أو الحصول على رخص أو تصاريح لفائدة الشخص طالب الخدمة، أو استعمال واستغلال بعض المرافق العمومية [3].

ثالثا–الفرق بين الضريبة والرسم.

إن واقع في التمييز بين الضريبة والرسم تعتريه الكثير من الصعوبات، ذلك لإن الخطوط المشتركة بينهما كثيرة، فإن ما يعد رسما في نظام مالي يعد ضريبة في نظام مالي آخر، كما أن المشرع قد يساعد في تسمياته غير الدقيقة على هذا الخلط، فتسمي الضريبة رسما و يسمي الرسم ضريبة دون الإعتماد على معيار علمي واضح ودقيق لتلك التسميات [4]، مثل إطلاق لفظ الرسم على تقدير القيمة الجمركية ليس صحيحاً لأنها تندرج ضمن إطار الضرائب، والرسم على القيمة المضافة، وإن كان الرسم والضريبة يفرض كلاهما بناءاً على تشريع ويلتقيان في أنهما فريضتان نقديتان وأنهما لهما

---

[1] – محمد **عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة** دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر،2003، ص:132

[2] – عادل فليح العلى، **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**، الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولي، عمان، 2007، ص: 86.

[3] – سعيد جهاد خصاونة، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة الاولى، 1999، ص:88.

[4] – عادل فليح العلى، **المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**، مرجع سبق ذكره، ص:128.

الصفة الإلزامية والجبرية وتساهمان في تمويل الخزينة العامة للدولة، إلا أن هناك جملة من الفروق الجوهرية يمكن تحديدها كما يلى[1]:

- إن الرسم يتحدد على أساس النفع الخاص الذي يعود على دافعه بصرف النظر عن مركزه المالي أو ظروفه الاجتماعية، في حين الضريبة تتحد على أساس المقدرة الاقتصادية للمكلف بها، أي أنها تراعى الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمكلف وخاصة إذا ما تعلق الأمر بالضرائب المباشرة؛
- الأصل العام في فرض الضريبة هو تحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية بالإضافة إلى هدفها التقليدي وهو تمويل الخزينة العامة للدولة، في حين أن الرسم يرمي إلى تقيق القدر اللازم من الأموال لتغطية كلفة الخدمة محل الرسم [2]؛
- يختلف الرسم عن الضريبة في أن عنصر المقابل متحقق في الرسم دون الضريبة، فهذه الأخيرة كما عرفنا أنها فريضة مالية دون مقابل في حين أن الرسم يتم مقابل خدمة معينة؛
- تؤثر الضرائب على الحركة الاقتصادية للدولة لأنها ذات تأثير فعال نظراً لإيراداتها الجبرية والمفروضة على كافة طبقات المجتمع فيمكن التنبؤ بها وتحديد خطط النشاط الاقتصادي للدولة أما الرسوم فهي خاصة بالمنتفعين وتختلف بحسب الخدمات.

المطلب الثاني: القواعد والأسس القانونية لفرض الضريبة.

لتحديد طبيعة الضريبة كان لابد من قواعد أساسية يجب إتباعها عند فرضها، بحيث يؤصلها الفكر المالي إلى أربعة قواعد إعتبرت كدستور الضرائب يقاس به سلامة الضريبة في التوفيق بين الحصيلة والعدالة هذا من ناحية، ومن ناحية أخري سوف نتطرق إلى الأسس القانونية لفرض الضريبة والذي يتمثل في البحث عن أساس حق الدولة في فرضها وإلزام الأفراد بأدائها والطبيعة القانونية لهذا الالزام.

الفرع الأول: قواعد الضريبة.

اعتبر الفكر المالي التقليدي ان قواعد الضريبة تقوم علي مبدأين أساسيين هما: وفرة الحصيلة بإعتبارها وسيلة هامة لتمويل ورفد ميزانية الدولة، والعدالة الضريبية كونها تضحية مادية من الأفراد بإنتزاع جزء من مالهم، أي هي نظاما اقتصاديا واجتماعيا يحمل بين شقيه الضرورة والتضحية، [3] فقد وجب أن تخضع الضريبة في تطبيقها الي عدة شروط وفقا لهذين الاعتبارين، ومن بين هذه الشروط المبادئ أو القواعد التي أوردها أدم سميث في مؤلفه "ثورة الأمم 1776 م" التي يجب أن تقوم عليها الضرائب وهي العدالة واليقين والملائمة والاقتصاد في النفقة، ومازال يسترشد بها حتى الآن في هذا المجال [4].

وتعتبر لدي الكثير من فقهاء المالية العامة الدستور العام الذي تخضع له القواعد، وتحترمها الدولة في فرض الضرائب وهذا ما يخفف ثقل أعباءها ويجعلها مقبولة لدي الأفراد، كما أن الإخلال بها يثير

---

[1] – عادل احمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص:138.

[2] – محمد يسري عثمان، مرجع سبق ذكره، ص:114.

[3] – علي عباس عياد، **النظم الضريبية المقارنة**، الجزء الثاني، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، بدون سنة، ص: 39.

[4] – فوزي عبد المنعم، **المالية العامة والسياسة المالية**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، الإسكندرية، بدون سنة، ص:90.

الشعور بالظلم والتعسف في إستعمال هذا الحق [1] رغم اجتهاداتهم في وضع قواعد [*] إضافية لفرض الضرائب، إلا أنها تعتبر تفرعات من القواعد العامة التي ذكرها أدم سميث، والتي تتلخص فيما يلي:

أولا-قاعدة العدالة والمساواة في المقدرة التكليفية [2]:

يقضى مفهوم هذه القاعدة على إلتزام الدولة عند فرض الضرائب على المكلفين بها مراعاة تحقيق العدالة والمسواة في توزيع الأعباء العامة بينهم، وقد أثارت هذه القاعدة العديد من الجدل بين الاقتصاديين وتعرضت لتطور كبيرا وفقا للتطور الاقتصادي والاجتماعي الذي حدث منذ أواخر القرن الثامن عشر، وينطلق المفهوم التقليدي لهذه القاعدة من المقدرة النسبية للأفراد، وقد ذكر أدم سميث قائلا: "يجب يساهموا كل افراد المجتمع في تحمل أعباء الدولة، تبعا لمقدرتهم النسبية"، وقد حدد هذه المقدرة النسبية للمكلفين بما يتمتعون به من دخل في ظل حماية الدولة[3]، وتبعا لهذا الرأي تفضل الضريبة النسبية كأساس لتحقيق العدالة في فرض الضرائب، لإن هذه الضريبة تفرض بسعر نسبي فتحقق المساواة الحسابية، التي تؤدي إلى خضوع الدخل أيا كان مقداره لنفس السعر الضريبي مما يعنى تحمل إقتطاع جزءٍ من الدخل لصالح الضريبة لا تختلف نسبته بنقص هذا الدخل أو زيادته دون أن يؤدى ذلك بإعفاء ذوي الدخول الصغيرة، وتمتاز الضريبة النسبية في نظر أنصارها بأنها تحقق العدالة بخضوع كافة المكلفين لسعر واحد، مما يحول دون محاباة المشرع لطبقة دون أخري[4].

ونظرا لصعوبة تحديد مساهمة كل فرد في التكاليف العامة وصعوبة تحديد الخدمة أو المنفعة التي تجعل تعيين الدخل الخاضع للضريبة أمرا تحكيميا يتنافى مع مبدأ العدالة، إلا أن علماء المالية في العصر الحديث إتجهوا إلى الأخذ بالضريبة التصاعدية، لأنها تفرض بنسب تتغير مع تغير قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة، فإذا كانت الدخول محدودة فإن النسبة التي تفرض تكون أقل من تلك المفروضة على الدخول المرتفعة، أي أن سعر الضريبة يتغير حسب المادة الخاضعة للضريبة.

ورغم استناد هذا الرأي بأن الضريبة التصاعدية تؤخذ كمعيار لتحقيق العدالة الضريبية، إلا أنها تفشل في تحديد درجة التصاعد المرغوبة التي يقبلها المجتمع لتحقيق أهداف السياسة الضريبية، مما دعا إلى القول بأن الضريبة لم تعد تنظيما فنيا بالدرجة الأولى، كما لم تعد مهتمة بالدرجة الأولى بالنواحي الاقتصادية فقط وإنما هي على وجه الخصوص ظاهرة سياسية، ومن ثم فإن فكرة العدالة الضريبية تتغير وفقا للمذهب السياسي الذي تتبناه الدولة [5].

---

[1] –يسري أبو العلاء واخرون، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، مركز التعليم المفتوح، جامعة بنها، مصر، بدون سنة، ص:32.

[*] القواعد الإضافية هي الوفرة في الحصيلة والمرونة والبساطة وخاصية الإنتاج بذاتها والاستقرار تنوع مصادر او اوعية الضرائب، انظر في ذلك كتاب حسن عواضة المالية العامة، 1978، ص–ص306–310.

[2] – يسري أبو العلا واخرون، المرجع نفسه، ص:33.

[3] – رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره، ص:208.

[4] – محمد عبد العربي، **مبادئي علم المالية العامة والتشريع المالي**، المطبعة العصرية، القاهرة، بدون سنة، 213.

[5] – محمد دويدار، **مبادئي المالية العامة**، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر، الإسكندرية 1968، ص:314.

ثانيا–قاعدة اليقين: يقصد بها أن تكون الضريبة معلومة وواضحة بالنسبة للمكلف، إذ من الضروري أن يكون المكلف علي علم تام بمدي إلتزامه بالضريبة، بحيث يتمكن من تحديد موقفه المالي، وأن يكون كذلك علي علم أيضا بالضرائب التي يلتزم بدفعها، من حيث أهميتها وسعرها والأحكام المتعلقة بها، بدءا من تحديد الوعاء إلى كيفية فرضها وتحصيلها وغير ذلك من المسائل المتعلقة بالتنظيم الفني للضرائب.

ومن أجل أن يتحقق ذلك ينبغي توفر أمرين هما [1]:

الأمر الأول: أن تتسم التشريعات بالوضوح، بحيث يفهمها عامة الناس لأن هذا يؤثر على وفرة حصيلة الضريبية، وكلما كانت التشريعات الضريبية يشوبها الإبهام والغموض وتحتمل أكثر من تفسير إختار المكلف التفسير الذي يفيده، مما قد يدفعه للتهرب من التزاماته الضريبية في المستقبل.

الأمر الثاني: علي الدولة أن تضع القوانين والأنظمة والقرارات التي تنظم الضرائب في يد المكلفين من خلال وسائل النشر الإعلام المعروفة.

ثالثا–قاعدة الملائمة [2]:

تقتضي هذه القاعدة أن تكون الاحكام المتعلقة بتحصيل الضريبة ملائمة للمكلف وذلك فيما يتعلق بمواعيد وأساليب وإجراءات التحصيل، وتهدف هذه القاعدة إلى مراعاة أساليب ومواعيد مناسبة لتحصيل الضرائب تتلاءم مع طبيعة الضريبة من جهة وظروف المكلف ونشاطه من جهة أخرى، حتى يتسنى للمكلف دفع التزاماته تجاه الضريبة.

فمن وجهة المواعيد: فالمفروض أن تكون مواعيد دفعها مناسبة للمكلف، كأن يكون في وقت حصوله أو بعد حصوله على الدخل، وفي وقت مناسب ومعلوم، أي يعتبر الوقت الذي يتحقق فيه الدخل للمكلف هو أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة ولتطبيق مبدأ الملائمة تلجأ بعض التشريعات المالية إلى الاقتطاع المسبق للضريبة من بعض أنواع الدخل، وذلك تيسيرا على المكلف حتى لا يشعر بعبء الضريبة مما يحفزه على عدم التهرب منها.

ومن وجهة الأسلوب: فإن مبدأ الملائمة يقتضي استخدام أساليب التحصيل الأكثر تناسبا للمكلف لكيلا يشعر بالعبء الضريبي، لذا يجب استبعاد الأساليب التعسفية في التحصيل والأساليب التي تؤدي إلى التدخل في الشؤون المالية للمكلف، كأن تقوم الإدارة الضريبية في بعض الحالات بتقسيط المبلغ المطلوب من المكلف تيسيرا له، وبالتالي فإن مراعاة الملائمة في التحصيل يضمن موارد غير متقطعة للخزينة.

[1] –عادل احمد حشيش، **اساسيات المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، ص:159.

[2] –غازي عناية، **النظام الضريبي في الفكر الإسلامي–دراسة مقارنة**، مرجع سبق ذكره، ص:107.

رابعا–قاعدة الاقتصاد في النفقات:

ويقصد بهذه القاعدة أن يتم تحصيل الضرائب بأسهل وأيسر الطرق التي لا تكلف الإدارة المالية مبالغ كبيرة، أي أنها تؤكد على عدم التبذير والإسراف في تكاليف تحصيل الضريبة، مما قد يكلف الدولة نفقات قد تتجاوز حصيلة الضريبة ذاتها، حيث أن جباية الضرائب يحتاج إلى جهاز متكامل يقوم بهذه العملية، والعمل على تسهيل الإجراءات اللازمة وتبسيطها اختصارا للوقت والتكاليف، ومراعاة هذه القاعدة يضمن للضريبة فعاليتها كمورد هام تعتمد عليه الدولة دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليها، ويعتبر الإقتطاع عند المصدر من أفضل الطرق التي تحقق الاقتصاد في نفقات تحصيل الضرائب[1].

الفرع الثاني: الأسس القانونية لفرض الضريبة.

سادت في القرن الثامن والتاسع عشر مجموعة من الأفكار والنظريات في تأسيس حق الدولة في فرض الضرائب وتدعو إلى فكرة المنفعة التي تعود على الفرد دافع الضريبية من خدمات الدولة، وإلى العقد الضمني الموجود بين الدولة ودافعي الضرائب، بيمنا تسود في وقتنا الحاضر نظرية ترجع الضريبة إلى فكرة التضامن الاجتماعي (la solidarité sociale) المقترن بسيادة وسلطة الدولة على سائر افراد المجتمع [2]، إلا أن المفكرين أرادوا تقييد هذه السلطة مما دفعهم إلى وضع النظريات التي تتطلب كل منها شروطا وقيودا معينة.

ويمكن توضيح هذه الأسس الذي تستند إليها السلطة في فرضها للضرائب كما يلي [3]:

أولا–نظرية العقد الاجتماعي (المنفعة أو المبادلة): تعرف تحت وصف نظرية المنفعة والعقد، حيث ذهب مؤيدو هذه النظرية إلا أن الفرد يدفع الضريبة إلى الدولة مقابل المنفعة التي تعود اليه من خدمات المرافق العامة المختلفة أي أن الفرد مرتبط بعقد ضمني مع الدولة نتيجة التزامه بدفع الضريبية نظير قيام الدولة بخدمات يترتب عليها نفع خاص له، وعلى الرغم من إتفاق أنصار هذه النظرية على فكرة العقد الاجتماعي كأساس لفرض الضريبة فإنهم إختلفوا في بيان طبيعة هذا العقد، فأعتبره أدم سميث عقد بيع خدمات، فالدولة تبيع خدماتها للأفراد مقابل التزامهم بدفع ثمن هذه الخدمات في صورة ضرائب، إلا أن هذا التكييف لم يسلم من النقد على أساس ما يلي[4].

- صعوبة تحقيق التناسب بين مبلغ الضريبة ومقدار المنفعة التي يحصل عليها الشخص؛
- مجافاة هذا التكييف للعدالة، كونه يؤدي إلى إلزام الطبقات الفقيرة بدفع ضرائب كبيرة مقابل ما يحصلون عليه من خدمات؛

---

[1] – محمد طاقة وهدى العزاوي، محمد طاقة وهدي العزاوي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2010، ص: 92.

[2] – عادل احمد حشيش، مرجع سبق ذكره،2006، ص155.

[3] – هشام محمد صفوت العمري، **اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية**، مطبعة التعليم العالي، بغداد، الطبعة الثانية، 1988، ص 82.

[4] – عبد الجواد نايف، **اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية**، مطبعة الجامعة، بغداد، بدون سنة، ص 74.

- قد تستخدم إيرادات الضرائب في تسديد التزامات مترتبة على الأجيال السابقة.

أما «تيير [1]" فينظر إلى العقد الضمني على أنه شركة فالدولة شركة انتاج كبري تتكون من شركاء لكل منهم عمل معين يقوم به ويتحمل في سبيل هذا نفقات خاصة، إلا أنه توجد إلى جانب هذه النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس الإدارة لهذه الشركة، يتعين على الشركاء المساهمة في تمويلها وتتمثل هذه المساهمة في الضرائب التي تفرضها الدولة عليهم وقد وجهت لهذا الاتجاه الانتقادات التالية:

- أنه يقوم على نوع من التشبيه بين الدولة والشركة، وهذا التشبيه يتنافى مع دقة التحليل العلمي؛
- قصور هذا الاتجاه في معالجة وظائف الدولة المختلفة التي لا تقتصر على المصالح المادية وإنما تشمل مجموعة من العلاقات والمصالح المعنوية؛
- يترتب على هذا الاتجاه ضرورة أن تكون المنفعة التي تعود على الفرد متفقة مع درجة ثرائه وهذا ما يخالف الواقع ويجافي العدالة.

وأخيرا فقد تصور البعض مثل "جيرارد ميل " وجود عقد تأمين تقوم الدولة بمقتضاه بتأمين المواطنين عن مختلف الأضرار والأخطار التي يتعرضون إليها، مقابل سدادهم للضريبة بإعتبارها عقد تأمين [2].

وعلى الرغم من كل هذه الإنتقادات التي وجهت لنظرية العقد الاجتماعي لا تخلو من فوائد لأنها كرست مبدأ ضرورة قيام الدولة بإنفاق الحصيلة الضريبية مما يوفر الخدمات التي تحقق النفع العام للأفراد وإلا فلا يحق لها أن تمارس السيادة على الأفراد الموجودين على إقليمها لأنها أخلت بواجباتها تجاههم [3].

ثانيا: نظرية التضامن الاجتماعي.

يرى أنصار هذه النظرية أن الدولة هي ضرورة تاريخية واجتماعية في المجتمعات الحديثة، ومن أجل القيام بإشباع الحاجات العامة للأفراد يحق فرض الضرائب مع مراعاة القواعد والأحكام القانونية التي تحكمها، المبنية على فكرة التضامن الاجتماعي الموجود بين كافة مواطني الدولة، وهذا يعني أن على الأفراد أداء الضرائب استنادا لمبدأ التضامن الاجتماعي، ولتغطية الأعباء العامة الملقاة على عاتقها والناتجة من جراء تدخل الدولة في مختلف الأنشطة الاجتماعية منها والاقتصادية. ولما كانت هذه الأعباء تحقق الصالح العام للأفراد وتعود عليهم بالنفع العام كان لابد من أن تتظافر الجهود في تحمل نفقات هذه الاعباء على أساس التضامن الاجتماعي بين الأفراد ولا يهم فيما إذا حصل المكلف بالضريبة على منفعة أم لا، فالمكلف يلتزم بدفع الضريبة على أساس مقدرته التكليفية لا على أساس

---

[1] – عادل احمد حشيش، **اساسيات المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، ص–ص:156-157.

[2] – طاهر الجنابي، **علم المالية العامة والتشريع المالي**، دار الكتاب للطباعة والنشر، بغداد، 1990، ص:139.

[3] – المرجع نفسه، ص:140.

المنفعة التي تعود عليه من جراء القيام بهذه الخدمات العامة [1]، ومن ثم تؤدى هذه الضرائب جبرا، وذلك مقابل خدمات عامة تقدمها الدولة لمواطنيها، وهذه الخدمات غير قابلة للتجزئة ولا يمكن معرفة مدى استفادة كل مواطن منها، حتى يمكن مطالبته بمقابل هذه الخدمة[2]، وكما يتضح أن نظرية التضامن الاجتماعي تؤدي بأن يكون الإلتزام بدفع الضريبة المستحقة على المكلفين بها من باب التكافل الاجتماعي والدافع الوطني والسلوك الأخلاقي بما يحقق العدالة، ويجعل الضريبة في بعض الأنظمة الناجحة تسمى بالمساهمة أو الاشتراك، وهذه التسميات في الحقيقة تنسب إلى الرضا الجماعي[3].

وخلاصة القول فان الدولة تفرض الضرائب على الأفراد بما لها من حق السيادة عليهم والأفراد يلتزمون بدفع الضرائب إنطلاقا من مبدأ التضامن الاجتماعي، لإن الأفكار المبنية على نظرية العقد الاجتماعي لا تتناسب مع النظريات الإدارية الحديثة والتي تتبنى فكرة الدولة على أساس سلطة مبعثها الأمن الاجتماعي، فالضريبة في طبيعتها الحقوقية ليست علاقة تعاقدية بين الدولة والمكلف، وإنما هي إحدى خصائص السلطة الوطنية.

المطلب الثالث: أهداف الضريبة.

تفرض الضريبية على الأشخاص من أجل تحقيق أغراض معينة يأتي في مقدمتها الهدف التمويلي باعتبارها مصدرا هاما للإيرادات العامة بالإضافة إلى الأهداف المالية والسياسية والاقتصادية الأخرى وقد تطورت هذه الأهداف بتطور دور الدولة، وزيادة أنشطتها وتدخلها في الحياة الاقتصادية بصورة فعالة لان هذا الاقتطاع الإجباري الذي أصبح بمثابة أداة أساسية في يد الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، ومن أهم أهداف الضريبة في العصر الحديث بصورة عامة نجد:

أولا– الأهداف المالية: تهدف الضريبة في المقام الأول إلى تحقيق غاية مالية هي تغطية الأعباء العامة[4]، ويعني هذا أن تسمح بتوفير الموارد المالية بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها تجاه الإنفاق على الخدمات العامة لأفراد المجتمع، وعلى الاستثمارات الحكومية وهو الهدف الوحيد للضريبة وفقا للفكر المالي التقليدي باعتباره يعد ن اهم الاهداف الرئيسة والهامة لأي ضريبة، فتأمين إيرادات دائمة مصادر داخلية للخزينة العامة للدولة احد غايات السلطات العمومية، من هنا نشأت قاعدة وفرة الحصيلة الضرائب، أي اتساع وعاء الضريبة بحيث يكون شاملا لجميع الاشخاص الطبيعيين والاعتباريين بشرط الاقتصاد بقدر الإمكان من نفقات الجباية بحيث يكون الايراد الضريبي مرتفعا

[1] – محمد خالد المهايني، خالد الخطيب الحبشي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص: 189.

[2] -Delbez Louis، Eléments de finances publiques، paris، P.U.F, 1995 p: 37.

[3] – محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

[4] –حميد بوزيدة، **جباية المؤسسات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2007، ص:12.

وذلك لمواجهة أعباء النفقات العامة للدولة[1]، ولقد احتفظت بهذا الهدف باعتبارها المورد الأساسي للدولة ولكونها تمثل جوهر النظام الضريبي.

ومن هنا يمكن القول إن هدف الضريبة هو الوصول إلى توازن الميزانية، وهذا هو الأثر المالي المباشر للضريبة، بحيث تعتبر محور أي سياسة ضريبية، خاصة لدى الدول النامية التي تعتمد على الضريبة كمصدر من مصادر التمويل بفعل عدم تمتعها بجهاز إنتاجي ضخم يكفي لتشغيل مواردها المعطلة [2].

ثانيا– الأهداف الاقتصادية: إذا كانت الغاية المالية في ضل الفكر المالي التقليدي هي الغاية المباشرة للضريبة ولا يجوز أن تكون غير ذلك [3]، فإن للفكر المالي المعاصر رأي أخر، حيث يمكن أن تكون الضريبة أداة من أدوات الضبط الاقتصادي، التي تجعل منها أهم مصدر لتمويل التنمية وأداة هامة لتشجيع الاستثمار وأداة رقابة هامة، أي أن الضريبة تستخدم بهدف" الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي غير مشوب بالتضخم أو بالانكماش وهكذا نرى أن الضريبة كأداة يمكن أن تلعب دورا هاما في المجال الاقتصادي وعليه يمكن ذكر بعض الأهداف الاقتصادية التي نجملها فيمايلي[4]:

1- **إعادة تخصيص الموارد الاقتصادية:** من خلال تشجيع الدولة لبعض فروع النشاط الاقتصادي، فإذ استهدفت الدولة مثلا القطاع الصناعي أو بعض فروعه وقامت بإعفاء تلك النشاطات من الضرائب كليا وجزئيا أو تخفيفها، فهذا يؤدي إلى نمو وتطور ذلك الفرع من النشاط الاقتصادي ويترتب على هذا إعادة تخصيص الموارد الاقتصادية وتحقيق مستوي إنتاج أعلي.
2- **تحقيق الإستقرار الاقتصادي في حالتي الركود والتضخم:** ففي حالة الركود والكساد يمكن استخدام السياسة المالية التوسعية للوصول بالاقتصاد إلى مستوى التشغيل الكامل، ويتحقق هذا بتخفيف أسعار الضريبة وزيادة الإعفاءات من الضرائب، مما يؤدي الي وفرة الأموال المتداولة وبالتالي زيادة الطلب على السلع وثم تنشيط الاقتصاد.

أما في حالة التضخم فان السياسة المالية المطلوبة هي سياسة مقيدة ويمكن في هذه الحالة زيادة معدلات الضرائب، وفرض ضرائب جديدة علي الدخول بصفة عامة، بالإضافة الي زيادة درجة التصاعد في معدلات الضرائب القائمة وتخفيض معدل الضريبة علي السلع المستوردة وخاصة السلع الضرورية والأساسية، مما يؤدي إلى زيادة السلع المستوردة في الأسواق الداخلية ويقلل من الطلب علي السلع والخدمات المحلية فتقل حدة ارتفاع الأسعار وذلك فرض ضرائب غير مباشرة علي السلع المصدرة وخاصة تلك المنتجات التي ترتفع أسعارها في الأسواق الداخلية مما يؤدي الي زيادة كمياتها

[1] – خالد الخطيب وشامية احمد، **أسس المالية العامة**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الاولي، الأردن، 2003، ص:152.

[2] –رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره، ص: 413.

[3] – عادل فليح العلى، مرجع سبق ذكره، ص: 92.

[4] –علي محمد خليل، سليمان احمد اللوزي، **المالية العامة**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص ص: 176 –177.

في الأسواق المحلية[1]، وهذا لإمتصاص جزء من القوة الشرائية مما يرغم الأفراد على تقييد استهلاكهم، وبالتالي ينقص الطلب الكلي وتنخفض الضغوط التضخمية، وهناك أهداف أخرى تتمثل فيما يلي[2]:

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب جزئيا أو كليا؛
- توجيه نمط استهلاك مجتمع، كالحد من استهلاك بعض السلع الكمالية؛
- تحقيق تنمية اقتصادية، وذلك باستخدام الضرائب في تعبئة الموارد المالية كتشجيع الادخار بإعفاء الأموال المودعة لدى البنوك أو فرض ضرائب خفيفة عليها؛
- حماية الصناعات الوطنية.

ثالثا–الأهداف الاجتماعية:

إن الأهداف الاجتماعية للضريبة تتكامل مع الأهداف الاقتصادية، حيث نجد أن للضريبة القدرة على إحداث آثار جذرية في المجتمع، وهي الأفكار التي نادي بها بعض الاشتراكيين والتي تمثلت في الإلتجاء إلى الضرائب بدلا من العنف لتحقيق ملكية الدولة لوسائل الإنتاج وتساوي الأوضاع الاجتماعية[3]، ولقد نجحت هذه المبادئ في إحداث تغيير اجتماعي كبير، فقد فرضت ضرائب تصاعدية علي الدخل والتركات في نفس الوقت، وتم تخفيض الضرائب علي السلع الضرورية بعكس السلع الكمالية التي خضعت إلى ضرائب مرتفعة وبهذا تحققت العدالة الاجتماعية وذلك بزيادة القدرة الشرائية الحقيقية لذوي الدخول المحدودة والحد من تلك التي يتمتع بها أصحاب الدخول المرتفعة. ويمكن ذكر مجموعة من الأهداف كالتالي [4]:

- إعادة توزيع الدخل القومي وذلك بفرض ضريبة تصاعدية على الثروات والتركات والدخول والسلع سيحد من تكتل الثروات بيد القلة من أفراد المجتمع وهم في الغالب أفراد الطبقة الغنية، وبذلك يقل التفاوت في الدخول ويتبعه توزيع الدخل والثروة نحو المساواة؛
- معالجة بعض الأزمات الاجتماعية: مثل حل أزمة السكن وهنا تستخدم السياسة الضريبية في هذا المجال الإعفاءات الضريبية على رأس المال المستثمر في قطاع الاسكان أو من خلال تخفيض الضرائب على الأراضي الموجود بها وحدات سكنية، كما يمكن استخدام الضريبية من خلال فرض ضريبة عالية على المساكن الشاغرة كليا أو جزئيا، بحيث يؤدي إلى دفع مالكي هذه العقارات إلى الإسراع في تأجيرها وإشغالها من أجل تفادي دفع ضرائب عالية، ويترتب على ذلك توفر خدمات السكن وربما يقود إلى حل كلي أو جزئي لازمة السكن؛

---

[1] – سعيد عبد العزيز عثمان، **النظم الضريبية –مدخل تحليلي مقارن**–الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص:224.

[2] –حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 12.

[3] –باهر علتم، **المالية ومبادئ الاقتصاد المالي**، مكتبة نهضة الشرق، القاهرة، 1995، ص:104.

[4] –علي محمد خليل، سليمان احمد اللوزي، مرجع سبق ذكره، ص ص:178 –179.

- تهذيب بعض السلوكيات الاستهلاكية: مثل تجنب بعض المظاهر الاجتماعية السيئة مثل التدخين وشرب الكحول، من خلال رفع أسعار الرسوم مثلا على المنتجات الكحولية والتبغ ... الخ؛ ويمكن للدولة إن تعمل على الحد من انتشارها وذلك عن طريق فرض ضرائب مرتفعة على صنعها وبيعها، وفرض ضرائب جمركية مرتفعة؛
- تشجيع أو تحديد النسل: ففي الدول التي تعاني من إرتفاع في عدد سكانها تقوم الدولة بفرض ضرائب مرتفعة بشكل يتناسب مع اعداد الاسرة بشكل متصاعد، والعكس في الدول التي تعاني من نقص في عدد سكانها تخفض الضريبة المفروضة على الأفراد وتزيد من الاعفاءات الضريبية وتقديم الحوافز التي تشجع الأفراد على الانجاب.

رابعا– الأهداف السياسية: تستخدم الضرائب من الناحية السياسية على المستوى الداخلي والخارجي على حد سواء، فبالنسبة للسياسة الداخلية أصبحت الضريبة مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، حيث تستعمل الضريبة أيضا لتحقيق التوازن الجهوي، فعلى سبيل المثال ومن أجل إنعاش المناطق الصحراوية المعزولة في إطار سياسة " الجنوب الكبير "بمنح امتيازات وتحفيزات ضريبية للاستثمار في هذه المناطق لجلب رؤوس الأموال واليد العاملة[1]، حيث تم تخفيضات علي الضرائب بـ50 % من مبلغ الضريبة علي الدخل الإجمالي أو الضريبة علي أرباح الشركات وذلك بصفة إنتقالية ولمدة 5 سنوات إبتداء من أول جانفي 1995، أما بالنسبة للسياسة الخارجية فتستخدم الضريبة من خلال الإتفاقيات الدولية الثنائية أو متعددة الأطراف، حيث تفرض رسوم جمركية عالية منتجات بعض الدول مقابل خفضها على منتجات دول أخرى، وهذا ما يؤثر على العلاقات الدولية.

ومنه فإن أهداف الضريبة تتحدد بطبيعة الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، حيث تعد الضرائب أهم الأدوات الاقتصادية والمالية التي تستطيع الدولة من خلالها التأثير في جميع المجالات.

وفي الأخير تجدر الإشارة أنه وبالرغم من تعدد أغراض الضريبة في العصر الحديث إلا أنه ما زال البعد المالي للضريبة هو الهدف الأساسي خاصة في الدول النامية، باعتبار الضريبة أداة تمويلية في المرتبة الأولى، وله الأولوية على باقي الأغراض والأهداف الأخرى خاصة.

المبحث الثاني: هيكل الإستقطاع الضريبي

نتيجة لتطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي وتطور مفهوم الضريبة ليتماشى مع فكرة المالية الوظيفية، تعددت أنواع الضرائب وإختلفت صورها الفنية من دولة إلى أخرى بل لنفس المجتمع من فترة إلى أخرى، ولهذا أصبحت الأنظمة الضريبية لا تقتصر على نوع واحد من أنواع الضرائب وحسب،

[1] – الأمر رقم 94 –03 المؤرخ في1995/12/31، المتضمن قانون المالية 1995، ج.ج.ش.د، الجريدة الرسمية العدد:87.

وإنما تختار عند تصميم أنظمتها مزيجا متكاملا من الضرائب المتنوعة [1]، يتلاءم والأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعي السياسة الضريبية خصوصا والسياسة المالية عموما لتحقيقها.

ومن هنا يتضح نجاح في إختيار النظام الضريبي الأمثل الذي تتبناه الدولة، والذي يتوقف على معرفة كاملة بإيديولوجيات المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وعلى تفهم متعمق بالأسس العلمية لرسم السياسية الضريبية، من خلال التنظيم الفني للضرائب والصور التقنية لها، المتمثلة في الإجراءات الجبائية المحددة لفرض الضرائب وتحصيلها ومتابعة أثارها على الهيكل الضريبي تنظيما وتنسيقا [2].

وقد تعددت تقسيمات الضرائب حسب آراء الباحثين بهدف تحليل صورها وبيان أحكامها، إلى عدة أنواع وفقا لأهم صورها التقنية من منظور الفكر المإلى، ومنه سوف نتطرق إلى أهم أنواع الضرائب المطبقة تقريبا في معظم الدول على النحو التالي:

- التصنيف على أساس مجال التطبيق، وهذا ما يستدعي وجوب التمييز بين الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة؛
- التصنيف علي أساس طبيعة الضرائب، اي تنوعها الأمر الذي يستدعي التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة؛
- التصنيف الاقتصادي للضريبة اي التفرقة بين الضرائب على الدخل والثروة والانفاق.

المطلب الأول: التصنيف القائم على مجال التطبيق.

يثير التصنيف القائم على مجال تطبيق الضريبة عدة موضوعات في مجال التشريع الضريبي، وذلك من خلال إختيار المادة التي تفرض عليها الضريبة بصفتها موضوعا لها، وهو ما يعني المفاضلة بين الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال، والتفرقة بين الضرائب الوحيدة والضرائب المتعددة.

أولا-الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال: في الواقع أن موضوع الضرائب على الأشخاص والأموال لا يتعلق بالبحث فيمن يدفع الضريبة، بل يتعلق باختيار المادة التي تفرض عليها الضريبة أي بإختيار موضوع الضريبة، وفي حدود هذا المعني يتم تقسيم الضرائب إلى ضرائب على الأشخاص وضرائب على الأموال.

1- **الضرائب على الأشخاص:** يقصد بها الضرائب التي تتخذ من الشخص وعاء لفرض الضريبة، أي الشخص نفسه هو المادة الخاضعة للضريبة في إقليم الدولة، بغض النظر عما في حوزته من أموال وهي الضريبة التي تفرض على الرؤوس، ومن هنا جاءت تسميتها بضريبة الرؤوس أو الفردة[3]، حيث استخدمت هذه الضريبة لعصور طويلة كمورد هام لميزانية الدولة.

[1] - محمد الخصاونة، **المالية العامة (النظرية والتطبيق)**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص:98.

[2] – حامد عبد المجيد دراز وآخرون، **مبادئ المالية العامة**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2003، ص25 .

[3] - طاهر الجنابي، مرجع سبق ذكره، ص: 141.

وتتخذ هذه الضرائب صورتين، ضرائب الفردة البسيطة التي كانت تفرض بسعر واحد على جميع الأفراد بصرف النظر على ما يملكون من ثروات أو دخول، لذا كانت هذه الضرائب غير عادلة، زيادة علي ذلك إرتفاع نفقات تحصيلها مع تزايد عدد المكلفين بها تم تعويضها بضرائب الفردة المتدرجة التي تميز بين الأفراد الخاضعين للضريبة من خلال تقسيمهم إلى شرائح وفئات حسب الطبقة الاجتماعية والمهنية أو الثروة وتحديد سعر خاص لكل فئة.

لكن مع تطور الفكر المإلى الحديث وتزايد النشاط الاقتصادي، تم التخلي عن هذا النوع من الضرائب بشكل يكاد يكون كاملا في العديد من الدول إلا في بعض الحالات القليلة، كاشتراط تسديد هذه الضريبة لممارسة حق الانتخاب في أمريكا، وفرضها على العبور الدولي في كثير من الدول[1].

2- **الضرائب على الأموال:** نتيجة إلى الإنتقادات الموجهة إلى الضرائب على الأشخاص، اتجهت الدول في العصر المإلى الحديث إلى الاخذ بالضرائب على الأموال في أنظمتها الضريبية، اذ لجأت في المشرع في فرض الضرائب على الأموال في كل صورها وأوضاعها المختلفة (دخل، ثروة، تدأول، إنفاق...الخ)، فهي تعتبر أكثر ترجمة لمقدرة المكلف، بحيث تختلف من شخص إلى أخر تبعا لاختلاف المقدرة المالية بين الأفراد لذلك فهي تمتاز بسهولة احتساب المعيار الذي تفرض على أساسه الضريبة [2].

ثانيا–الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة.

1- **الضريبة الوحيدة:** ويقصد بنظام الضريبة الوحيدة ذلك النظام الذي تعتمد فيه الدولة علي فرض نوع رئيسي واحد من الضرائب للحصول علي ما يلزمها من موارد مالية[3]، ويقصد بذلك اعتماد إيرادات الدولة على ضريبة وحيدة تفرض على مادة معينة، وتعود فكرة الضريبة الوحيدة أو الموحدة إلى القرن السابع عشر والثامن عشر حين دعا أنصار المدرسة الطبيعية مثل أدم سميث وريكاردو ووليام بيتي وكينيه بفرض ضريبة وحيدة تفرض على صافي الناتج الزراعي، باعتباره هو النشاط الوحيد المنتج، وأن فرض أي ضريبة على أي نشاط آخر (صناعي أو تجاري) سيؤدي إلى نقل عبئها إلى المزارعين، وقد ذهب هؤلاء في تبرير ذلك بأن عبء الضريبة الموحدة التي تفرض على الزراعة لا يتحملها فقط ملاك الأرض، وإنما كذلك مستهلكي المنتجات الزراعية من مستهلكين نهائيين أو منتجين لدى إقتنائهم للمواد الزراعية الخام، وبالتالي فإنها تحقق مبدأ العدالة الاجتماعية في تحمل العبء الضريبي، إضافة إلى وسهولة هذا النظام وإنخفاض تكاليف تحصيلها[4].

أما في أواخر القرن التاسع عشر دعا "هنري جورج" الأمريكي إلى فرض الضريبة الوحيدة على الريع العقاري، لأنها أسهل من حيث التنظيم والإدارة والجباية، إلا أنها تعرضت للنقد بخصوص تحقيق

---

[1] – حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مرجع سبق ذكره،2003، ص30.

[2] – وليد زكريا صيام، **الضرائب ومحاسبتها**، دار المسيرة، الطبعة الثانية، الأردن، 1997، ص27.

[3] – منصور ميلاد يونس، **مبادئ المالية العامة**، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، لبنان، الطبعة الأولى، 1991، ص:121.

[4] – سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص: 138.

العدالة الضريبية، ولا تساهم في تحقيق هدف الإيراد الضريبي الوافر، وهو ما ينعكس في آثارها على الحياة الاقتصادية والاجتماعية المختلفة، إلا أن هذا النظام لا يقوم على أي منطق اقتصادي سليم لأنه يؤدى إلى عدم مرونة هذه الضريبة من جهة وإنخفاض حصيلتها من جهة أخرى، بالإضافة إلى شعور الخاضعين لها بثقل عبئها مما يدفعهم إلى التهرب منها[1].

إن هذه المساوئ أدت بجميع الدول إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة، لكن بعض العلماء من يقولون بوجوب إعتماد الدولة على ضريبة واحدة رئيسية تؤمن لها معظم مواردها، كالضريبة العامة على الدخل، وأن تستعين بضرائب ثانوية قليلة تخفف من مساوئ التكليف الواحد، وقد إعتمدت بعض الدول على هذه الضريبة مثل الولايات المتحدة الأمريكية، التي تبلغ فيها هذه الضريبية نحو 75% من مجموع مواردها [2].

ولقد برر مؤيدو نظام الضريبة الموحدة رأيهم في هذا النظام بجملة من المميزات الضريبية أهمها ما يلي [3]:

- إنها تتمتع بالبساطة وإنخفاض تكاليف جبايتها مقارنة مع الضرائب المتعددة؛
- تحقق مبدأ العدالة، عندما يرتبط حجم الضريبة بمقدار دخل الفرد السنوي؛
- تمتعها باليقين ومعرفة المكلف بالقدر المستحق عليه من ضرائب؛
- أكثر تحقيقا للعدالة، من حيث تدرج الضريبة تبعا لظروف وإمكانيات المكلف؛
- نفرض في نطاق محدد، مما تستبعد كل ما يمكن أن تؤدي إليه الضرائب المتعددة من أضرار للنشاط الاقتصادي؛

وعلى الرغم من هذه المبررات فإن نظام الضريبة الموحدة غير معمول به في الفكر المالى الحديث (لأنها ضريبة نظرية فحسب) نظرا للعيوب الكثيرة التي برزت من خلال التطبيق العملي، ولعل أهم هذه العيوب ما يلي [4]:

- من حيث الحصيلة فهي بطبيعتها قليلة الحصيلة لأنها لا تصيب إلا نشاطا معينا من الأنشطة الاقتصادية، بحيث لا يمكنها مقابلة الزيادة الكبيرة في النفقات العامة؛
- من حيث إرتفاع أسعارها، مما يؤدي إلى التهرب من دفعها، لذلك تحتاج إلى إدارة جبائية على درجة عالية من التنظيم والكفاءة؛
- تعتبر هذه الضريبة خروجا عن مبدا العدالة من جهة ومبدأ العمومية من جهة أخرى كونها تفرض على نوع معين من الأنشطة الاقتصادية، على العكس من الضرائب المتعددة التي تصيب جميع أوجه النشاط الاقتصادي من ثم تحقق العدالة الضريبية؛

---

[1] – محمد طاقة وهدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، 2007، ص93.

[2] – حسن عواضة، مرجع سبق ذكره، ص–ص:419–420.

[3] – حامد عبد المجيد دراز، **المالية العامة**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1984، ص:196.

[4] -فتحي احمد ذياب عواد، مرجع سيق ذكره، ص:143.

- إختلاف الهياكل الاقتصادية للدول المختلفة تقضى استخدام نظم ضريبية متعددة الجوانب بما يتلاءم والبنيان الاقتصادي والاجتماعي.
- ذات عبء كبيرا مما يؤدي إلى إرهاق المكلفين، مما يحملهم إلى نقل أموالهم إلى بلد تقل فيه الضرائب؛
- إنها تدفع الأفراد لتوجيه نشاطهم الاقتصادي إلى المجالات غير الخاضعة للضريبة.

2-الضرائب المتعددة: هو النظام الذي إعتمدته النظم الضريبية الحديثة، وهذا تماشيا مع التطور الاقتصادي وتعدد الأنشطة الاقتصادية، ويقوم هذا النظام على تنوع الضرائب وتعدد الأوعية الضريبية التي يخضع لها المكلفون، بحيث يضم الوعاء الضريبي كل أوجه النشاط الاقتصادي، لكي يشمل فرض الضرائب كافة الثروات والدخول والأنشطة التي يمارسها الأفراد، ونظرا للعيوب التي ظهرت على الضريبة الوحيدة، فقد إتجهت جميع الدول إلى الاستعانة بالضرائب المتعددة في تنظيم الإستقطاع الضريبي فيها، لأنه أقرب للعدالة الضريبية وتحقيقا للأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية[1].

وقد عبر الأستاذ بودان بقوله: "يمكن القول على وجه التقريب أن تعدد الضرائب يؤدى إلى قيام كل ضريبة بتصحيح عيوب الضرائب الأخرى، وأن التدرج في أسعار الضرائب بصوره الفنية المختلفة يعد من بين عناصر التشخيص، إضافة عما قد يلجأ إليه المشرع الضريبي من أساليب للتمييز بين أنواع الدخول الخاضعة للضريبة حسب مصادرها المختلفة عن طريق تباين أسس تقدير عناصر كل منها"[2]، وإن المكلف الذي يتمكن من التهرب من إحداهما يقع بصفة مؤكدة تحت طائلة أخرى من الضرائب، لذلك فإن الضرائب المتعددة أقرب إلى تحقيق العدالة الضريبية، وكذلك لوفرة الإيراد العام باعتبارها تقلل من سبل تهرب المكلف منها، وبالتالي تخفيف عبئها على المكلف بها، وعليه يمكن القول بأن أغلب الدول تقيم هيكلها الضريبي على أنماط من الضرائب المتعددة.

ومهما يكن من أمر المفاضلة بين الضرائب الموحدة والضرائب المتعددة، فإن أنصار نظام الضرائب المتعددة الذي يفرض على أساس تعدد الأوعية الضريبية، يرون أن الضريبية الموحدة أصبحت لا تتوافق مع الأوضاع الاقتصادية المعاصرة وتوسع الأنشطة الاقتصادية، مما يستدي التوسع في فرض الضرائب وتنوعها، لكي تستوعب كافة الثروات والدخول والأنشطة التي يمارسها الافراد، كما أن هذه الضرائب تفرض بأسعار معتدلة لا يشعر الشخص بعبئها.

ومن أهم ما يميز نظام الضرائب المتعددة ما يلي [3]:

- الإعتدال في أسعارها مما يحقق المبدأ الملائمة؛
- تقليل حالات التهرب من دفع الضريبة؛

---

[1] -عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، **وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص:34.

[2] – عبد الكريم صادق بركات وآخرون، مرجع سبق ذكره، 1986، ص 200.

[3] - عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص: 35.

- الأخطاء فيها تصلح بعضها البعض على العكس في نظام الضريبة الوحيدة؛
- وفرة الحصيلة بسبب تعدد الأوعية الضريبية.

وعليه فإن الفقه المإلى الحديث لم يستقر على نظام معين، بل إخذ بنظام وسط بين الضرائب المتعددة والوحيدة بحيث يكمل كل منهما الأخر، كأن تفرض ضرائب أساسية على الدخل مثلا، إلى جانب ضرائب أخرى، وهذا بدوره يرجع إلى طبيعة النظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي للدولة.

المطلب الثاني: التصنيف القائم على طبيعة الضريبة.

إن تقسيم الضرائب على الأموال يرجع إلى الفكر المإلى الكلاسيكي طوال عصور عديدة، حيث إعتمدوا على تقسيم الضرائب إلى مباشرة وغير مباشرة، وهو ما نجده في الكثير من مصنفات المالية العامة والتشريع الضريبي، وأصبح هذا التقسيم شائعا رغم الانتقادات الكثيرة الموجهة إليه.

ويستهدف هذا التقسيم أساسا الوجهة التقنية للجباية وبالتحديد التفرقة بين الضريبة المباشرة والضريبة غير المباشرة، وقد تم إقتراح العديد من معايير التفرقة بين أنواع الضرائب، فالضريبة المباشرة فهي كل إقتطاع ينصب مباشرة على الأشخاص أو الممتلكات وبالتالي فالعبء الجبائي يكون مباشرا[1]، أما الضرائب غير المباشرة فهي التي لا تمس الوعاء بطريقة مباشرة وبالتالي في معظم الأحيان يقع العبء الجبائي على عناصر الاستهلاك، أو الخدمات المؤداة، وبالتالي فهي تقدر بطريقة غير مباشرة على وقائع وتصرفات معينة بإعتبارها دالة على مقدار هذا المال وتفرض الضريبة على هذه الوقائع والتصرفات ذاتها.

وعموما وضع الفكر المإلى ثلاثة معايير للتفرقة هي [2]:

- معيار المادة الخاضعة للضريبة؛
- معيار إمكانية نقل العبء الضريبي؛
- معيار تسديد هذه الضريبة "أي تحصيلها من طرف الدولة".

ورغم أن هذه المعايير قد تعرضت للنقد نظرا لتقاربها وإمكانيات تداخلها سواء في الضريبة المباشرة أو غير المباشرة لذلك فصل الفكر المإلى هذه المعايير بشكل آخر تمثلت في [3]:

- المعيار القانوني للتكليف أي الطبيعة القانونية بين إدارة الضرائب والمكلف بالضريبة؛
- المعيار الاقتصادي والذي يستند إلى إمكانيات نقل العبء الضريبي من عدمه فكلما تم نقل العبء الضريبي فهي ضرائب غير مباشرة؛
- معيار الثبات والاستقرار للمادة الخاضعة للضريبة.

---

1 – محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، 2003، ص 61

2 – عبد الكريم صادق بركات وآخرون، مرجع سبق ذكره، 1986، ص 195

3 – محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، 2003، ص –ص 63-65.

أولا- المعيار القانوني للتكليف (المعيار الإداري): يعتمد هذا العيار في التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة على الجهة المختصة بالتحصيل وطريقة التحصيل لتحديد طبيعة الضرائب، ففي فرنسا أخذ المشرع في التفرقة علي أساس الجداول الإسمية التي تحصل بمقتضاها الضريبة، فإن كان ربطها مباشرة بين المكلف والإدارة الضريبية بجداول إسمية يبن فيها اسم المكلف والمال الخاضع للضريبة ومبلغ الضريبة بواسطة إدارة محددة، تعتبر ضرائب مباشرة، وفي هذه الحالة تكون العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية علاقة مباشرة[1]، وغالبا ما تكون للإدارة سجلات لكافة المكلفين بالضريبة، وتعتبر الضريبة غير مباشرة إذا لم يتم تحصيلها بهذه الطريقة وكانت تحصل بمناسبة تداولها أو استعمالها وانتقالها من خلال حدوث وقائع أو تصرفات معينة يترتب عليها قانونيا استحقاق الضريبة، كعبور البضاعة من الحدود (الضرائب الجمركية) أو الضرائب علي انتاج سلعة أو الضرائب علي الاستهلاك، ففي هذه الحالة لا يمكن للإدارة الضريبية أن تعرف مقدما الأشخاص الذين سيدفعون الضريبة، ولذلك لا يمكن جبايتها بواسطة جداول إسمية كما هو الحال بالنسبة للضرائب المباشرة[2].

إستنادا لما سبق يمكن القول أن هذه المعيار يعاب عليه عدم التمييز الدقيق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، لأنه يغير من طبيعة الضريبة وفقا لاختلاف طريقة التحصيل، بمعني أنه يقوم على إعتبارات شكلية تستند إلى أسلوب التحصيل وليس إلى طبيعة الضريبة، أي أن للمشرع كامل الحرية في تغيير طبيعة الضريبة من خلال طرق جبايتها، ومدام التشريع الضريبي يختلف من دولة إلى أخرى، نجد أن ضرائب مباشرة في دولة ما تعتبر ضرائب غير مباشر في دولة أخرى، وبالتالي فإن هذه المعيار لا يصلح مقياسا علميا للفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة[3].

ثانيا- المعيار الاقتصادي (استقرار عبء الضريبة): لقد أدم سميث وبعض الاقتصاديين الكلاسيك من تحديد من يستقر عليه عبء الضريبة بصفة نهائية، أي من راجعية الضريبة نقل العبء أو راجعية الضريبة، معيارا للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ويري هؤلاء الاقتصاديون ان الضريبة تكون مباشرة إذا كان المكلف بها قانونا هو المكلف الفعلي أي لا يستطيع نقل عبئها إلى غيره، وتكون الضريبة غير مباشرة إذا كان المكلف القانوني للضريبة يستطيع أن ينقل عبئها إلى شخص أخر، مثل التاجر الذي لا يعدو أن يكون وسيطا، حيث يدفع الضريبة ثم يستردها من المستهلك (المكلف الفعلي)[4].

وبالتالي نخلص إلى أن هذا المعيار لا يؤخذ به في الكثير من الأحيان في التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وذلك على اعتبار ان في الكثير من الحالات قد تصبح الضرائب

[1] – يسري أبو العلا واخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

[2] – عادل فليح العلي، مرجع سبق ذكره، 104.

[3] - فوزي عطوي، **المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2003، ص: 79.

[4] - حسن عواضة، مرجع سبق ذكره، ص:233.

الغير المباشرة ضرائب مباشرة إذا تعذر نقل عبئها إلى الغير، وكذلك يقف هذا المعيار عاجزا أمام الضريبة التي يتحمل المكلف جزء من والجزء الآخر مكلف مختلف، أي يتم نقل العبء جزئيا وليس كليا، فهل هذه الضريبة مباشرة أو غير مباشرة [1].

ثالثا–المعيار الفني (ثبات المادة الخاضعة للضريبة).

يتلخص هذا المعيار في ضرورة الإرتكاز على مدي ثبات وإستقرار المادة الخاضعة للضريبة لتصنيفها، وذلك بالتفرقة بين الضرائب، فالضريبة المباشرة هي التي تفرض على مادة تتميز بالثبات والتجدد المستمر لمدة طويلة لدى المكلف، ومثال ذلك الضرائب العقارية أو الضريبة على الثروة أو الدخل أو على الدخل الإجمالي المستمد من العمل أو مهنة يمارسها الشخص[2]، بينما تعتبر ضريبة غير مباشرة إذا كانت مفروضة على بعض الوقائع المتقطعة والتصرفات العرضية كواقعة الإنتاج أو الانفاق أو التداول، بمعني أن الضرائب المباشرة وفقا لهذا المعيار تصيب الثروة في حد ذاتها تحققت ام كانت في دور التحقيق، أما الضرائب غير المباشرة فإنها تصيب الأعمال المرتبطة بحركة الثروة وإستخداماتها[3].

ومن الواضح إن المعيار الفني أكثر المعايير دقة في التمييز، لأنه يقيم التفرقة بين نوعي الضرائب على أساس طبيعة المادة الخاضعة للضريبة (الوعاء الضريبي)، وبالتالي فإن مختلف الإنتقادات الموجهة إلى المعيارين السابقين يمكن تفاديها من خلال هذا المعيار، إلا أن هذا المعيار لا يخلو مع ذلك من النقد فالضرائب على التركة بالرغم من أنها ضريبة مباشرة في الأصل، فإنها يعتبر ضريبة غير مباشرة وفقا لهذا المعيار لأنها تدفع بمناسبة عرضية هي إنتقال الملكية بالميراث، وخصوصا إذا كان سعرها منخفضا بحيث يمكن دفعها من الدخل[4].

وبالرغم من كل الإنتقادات فقد نادي معظم الاقتصاديين إلى عدم الإستغناء عن هذه التقسيمات من الناحية العملية بسبب إستقرار وإستعمال مصطلحي الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشر في المالية العامة والتشريع الضريبي.

ومما سبق يمكن التعرض إلى بعض مزايا وعيوب كل الضرائب المباشرة وغير المباشرة والتي كانت محل للنقاش بين أنصار كل منهما كما يلي:

1-مزايا وعيوب الضرائب المباشرة:

أ– المزايا [5]:

- تحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع لأنها ترتبط بالقدرة على الدفع؛

---

1 - سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، **اقتصاديات الضرائب**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص: –ص:75–76.

2 - مجدي شهاب، مرجع سبق ذكره، ص:330.

3 -عبد الكريم صادق بركات واخرون، مرجع سبق ذكره، ص:118.

4 - سوزي عدلي ناشد، **اساسيات المالية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2009، ص: 145.

5 - خبابة عبد الله، **اساسيات في اقتصاد المالية العامة**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2009، ص:146.

- تعتبر من الضرائب الشخصية، أي انها لا تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف؛
- تعتبر من الأدوات الفعالة في إعادة توزيع الدخل والثروة بين فئات المجتمع؛
- ثبات الحصيلة، إذ تتمتع بعنصر الثبات النسبي، وليست سريعة التغير لعدم تأثرها بالتغيرات الاقتصادية، ولهذا فهي أكثر ملائمة للاعتماد عليها كمصدر أساسي للإيرادات العامة للدولة؛
- قليلة التكاليف من حيث تحصيلها، تفرض على العناصر الظاهرة؛
- الضرائب المباشرة هي الأقرب للعدالة الاجتماعية لما تتمتع به مسايرة لظروف المكلفين، ففيها يتقرر منح الإعفاءات والحوافز الضريبية.

ب–العيوب [1]:

- بطء حصيلتها وتأخرها في الوصول إلى خزينة الدولة، بحيث هناك فترة بين تاريخ إستحقاق الضريبة وتوريدها؛
- ثقل العبء الضريبي عليها مما يفع المكلف التهرب الضريبي؛
- عدم ملائمة مواعيد التحصيل بالنسبة للمكلف كونها تدفع كل سنة؛
- آثارها السلبية والعكسية على العمل والادخار ؛
- قليليه الحصيلة لتعقد طرق تحصيها خاصة في البلدان النامية التي تعتمد على الضرائب غير المباشرة لسهولة فرضها وتحصيلها.

2-**مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة:** أبدى أنصار هذه الضرائب رأيهم بإبراز أهم مزاياها، لكنهم تعرضوا في المقابل إلى جملة من الانتقادات وذلك على النحو التالي:

أ– المزايا:

- إرتفاع حصيلة هذه الضريبة ومرونتها وذلك لاتساع نطاقها فهي تشمل الإنتاج والتداول والإنفاق؛
- سرعة تحصيلها وتدفقها المستمر خلال السنة المتعلقة بها؛
- سهولة دفعها وعدم شعور المكلف بعبئها لأنها تختفي في ثمن السلعة.

ب– **العيوب:** بالرغم من المزايا المذكورة سابقا إلا أن هناك بعض المأخذ والعيوب عليها نوجزها فيما يلي [2]:

- عدم عدالتها، فهي لا تراعي ظروف المكلف الشخصية ولا تتناسب مع المقدرة التكليفية للمكلف خاصة إذا فرضت على السلع الضرورية أي السلع التي تستوع بالجزء الأكبر من الدخول المنخفضة وبالتالي فإن فكرة العدالة تتعارض مع فكرة وفرة الحصيلة، وبالتالي فإن هذه الضرائب غير عادلة؛
- تكون أكثر عبء على فئة محدودي الدخل؛

[1] -طارق الحاج، **المالية العامة**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص:57.

[2] -عادل العلي، مرجع سبق ذكره، ص:150.

- يستلزم جبايتها الكثير من الإجراءات ة الشكليات لتفادي ظاهرة التهرب الضريبي، وهذا ما يؤدي إلى إعاقة الإنتاج وتداول الثروة؛
- حدوث الأثر العكسي لهذه الضريبة في حالات الركود الاقتصادي، فيؤدي حدوثها إلى انخفاض حصيلتها في هذه الفترات [1].

واستنادا إلى ما سبق فإنه لا يمكن المفاضلة بين نوع معين من الضرائب على الآخر، لإن لكل منهما عيوبه ومزاياه، ومن ثم فإن الجمع بينهم هو الأقرب في الواقع العملي لتحقيق أهداف الدولة المالية والاقتصادية والاجتماعية.

المطلب الثالث: التصنيف الاقتصادي للضريبة.

من خلال هذا التصنيف يجب الأخذ بالطابع الاقتصادي للضريبة، وفيه يمكن أن نميز الضرائب حسب التقسيمات التالية:

الفرع الأول: الضرائب على الدخل.

عرفت ضريبة الدخل منذ عصور قديمة ولكنها كانت قليلة الأهمية، أما الأن فأصبحت أوسع أنواع الضرائب إنتشارا في النظم الضريبية الحديثة، بإعتبارها من أهم الأدوات المالية وأكثرها مرونة لتمويل النفقات العامة، لأنه ينظر للدخل على أنه المصدر الطبيعي الذي يخضع للضريبة كفريضة متكررة، فهو العنصر الاقتصادي الذي تقع عليه كافة الضرائب على إختلاف اشكالها [2].

أولا–مفهوم الدخل من الناحية الضريبية: يختلف مفهوم الدخل من دولة إلى أخرى ومن وقت لأخر تبعا لعوامل عديدة، ويعود ذلك إلى اعتبارات اقتصادية واجتماعية ومالية وفنية، لذلك فإن جل التشريعات الضريبية تتجنب تحديد الدخل في القانون نفسه، لإن من شأن هذا التحديد أن يفرض قيودا وإلتزامات على المكلف، ومن أجل مواجهة هذه المشكلة فإن تحديد المقصود بالدخل يتطلب ضرورة تحديد القاعدة النظرية التي يرتكز عليها للوصول الى معيار دقيق يصلح أن يستخدم في المجال الضريبي [3].

إن مفهوم الدخل من الناحية الضريبية أثار الكثير من الجدل والاختلاف في الرأي لذي كل من الفقه المإلى والقضاء، والسبب في ذلك هو عدم توافر فوارق واضحة لتمييز الدخل من رأس المال، فمن ناحية يمكن إعتبار نفس المال دخلا في وقت ما ورأسمال في وقت اخر، كما هو الحال مثلا في ادخار الدخل وإعادة استثماره، ومن ناحية ثانية قد يعتبر نفس المال دخل لشخص ما ورأس مال لشخص اخر[4]،لذلك إختلف علماء الاقتصاد والمالية على إعطاء تعريف شامل وعام للدخل، وذلك

1 –يسري ابو العلا، مرجع سبق ذكره، ص: 40.
2 –عبد الكرم صادق بركات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 127.
3 – طاهر الجنابي، مرجع سبق ذكره، ص: 144.
4 –عبد الباسط على جاسم، مرجع سبق ذكره، ص: 120.

لاختلاف التشريعات بين الدول بل اكتفوا بوضع قواعد عامة لتحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة لذلك يوجد مفهومين للدخل، المفهوم الضيق التقليدي والمفهوم الواسع.

وان تحديد مفهوم الدخل مسالة ضرورية بالنسبة إلى الدراسات الضريبية لسببين:

- حتى لا تشمل الضريبة بعض الأموال التي لا تعد من قبيل الدخول؛
- عدم تهرب بعض الأموال التي تدخل تحت طائلة الدخول.

ولقد ساد الفكر المالي الحديث بعض النظريات الخاصة بتحديد مفهوم الدخل ومضمونه وعناصره وقد بنيت هذه النظريات على مجموعة من الأسس منها التقليدية كمصدر الدخل وثباته، أخرى حديثة فيما يعرق بالقيمة الإيجابية للذمة [1].

1- المفهوم التقليدي (نظرية المصدر):

يعرف الدخل بموجب هذا المفهوم على أنه " كل مال نقدي أو قابل للتقدير بالنقود يحصل عليه الفرد بصفة دورية ومنتظمة من مصدر مستمر أو قابل للاستمرار"[2]. كما يعرفه FISHER أيضا بأنه "عبارة عن القيمة النقدية للسلع والخدمات التي يحصل عليها الفرد من مصدر معين خلال فترة زمنية معينة"[3]. ومن خلال هذا المفهوم نستنتج أن هناك بعض الخصائص أو الأركان التي تميز الدخل الخاضع للضريبية وهي:

- **المدة:** الدخل من الوجهة المالية هو الايراد الذي يحصل عليه الشخص في مدة زمنية عادة ما تكون سنة، وتختلف من مكلف إلى اخر ومن نشاط إلى آخر.
- **العنصر النقدي:** يشترط ان يكون الدخل نقدا أو عينا قابل للتقدير والتقويم النقدي، أي كل المنافع التي يمكن تقديرها بالنقود، فيما عدا ذلك لا تعتبر دخلا من الوجهة الضريبية [4].
- **الدورية والانتظام:** أي أن يتصف الدخل بالتجدد أو القابلية للتجدد في فترات متعاقبة بطريقة دورية مثل الرواتب والأجور أو الايجار الذي يحصل عليه مالك العقار، اما الأرباح العرضية والتي لا تتكرر مثل أرباح المضاربة في البورصة أو بناء منزل وبيعه مثلا، فلا تعتبر من قبيل الدخل وفقا لهذه النظرية.
- **قابلية المصدر للبقاء:** تتطلب دورية الدخل ثبات مصدره، وهذا لا يعني ثبات وبقاء المصدر بصفة دائمة ومطلقة، وإنما يكفي قابليته للاستمرار والبقاء نسبيا أي مدة معينة.

وبذلك نخلص حسب نظرية المصدر بأن الدخل هو المال الذي يحصل عليه الفرد بصورة دورية ومنتظمة من أموال (راس المال أو العمل) يمكن تقديرها بالتقويم النقدي خلال مدة معينة عادة سنة.

---

[1] – غازي عناية، مرجع سبق ذكره، ص:119.

[2] – أعاد حمود القيسي، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثامنة، 2011، ص: 131.

[3] – فوزي عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، مرجع سبق ذكره ص 126.

[4] - حامد عبد المجيد دراز واخرون، **مبادئ المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 51.

2-**المفهوم الواسع للدخل (نظرية الاثراء):** تتبني هذه النظرية المفهوم الواسع للدخل، ويعتبر الاقتصادي الألماني (shanz) أول من قدم مفهوم الدخل وفقا لهذه النظرية، حيث جاء هذا التعريف أكثر شمولا، إذ إعتبر الدخل الشخصي بأنه" التدفق الصافي في خلال فترة زمنية محددة"[1].

توسعت هذه النظرية في تحديد مفهوم الدخل، فعرفته على أنه " الزيادة الإيجابية (قيمة رأس المال) التي تطرأ على ذمة المكلف بالضريبة سواء كان شخص طبيعي أو معنوي، خلال فترة زمنية معينة، وبذلك فإن ما يحصل عليه الشخص خلال الفترة من أموال ومنافع وخدمات يمكن تقويمها بالأساس النقدي، وكل ما يطرا على المقدرة المالية للمكلف يعتبر دخلا، سواء كان بصورة متكررة ومنتظمة أو بصفة عرضية [2].

وتوسعت هذه النظرية في معني الدخل، حيث أصبحت تسمى بنظرية زيادة المقدرة الاقتصادية، وتعتبر الدخل كل زيادة في المقدرة الاقتصادية للفرد بين فترتين مهما كان مصدر هذه الزيادة وبغض النظر عن مدى انتظامها أو دوريتها، وسواء كانت من مصدر قابل للبقاء أو مصدر غير قابل للبقاء، ووفقا لنظرية الاثراء فإن تحديد الدخل يتم من خلال تقدير صافي ثروة المكلف، أي بين الدخل الإجمالي والدخل الصافي، علي أساس ان الدخل الإجمالي ينصرف إلى كل ما يحصل عليه المكلف خلال فترة معينة، اما مفهوم الدخل الصافي ينصرف إلى الدخل الإجمالي مخصوما منه كافة التكاليف والنفقات التي انفقت من أجل الحصول على ذلك الدخل الإجمالي[3]. في بداية السنة ثم تقدير قيمة ثروته في نهاية الفترة وإيجاد الفرق بينهما، ومن ثم يتم الحصول على الدخل الخاضع للضريبة.

ورغم عدم صياغة لتعريف الدخل، وذلك لاختلاف مفهوم الدخل وتشعبه، ومن ثم فإنه يؤدي إلى اختلاف التفسير، إلا أننا نجد أن أغلب الدول المتقدمة أخذت بالمدلول الواسع تبعا لنظرية الإثراء في تعريف الدخل لأنه يتضمن التراكم الرأسمالي أي يشمل الأرباح الرأسمالية كقاعدة عامة، إذ تفرض الضريبة علي الزيادة في قيمة رأس المال، ويطلق عليها عادة الزيادة في قيمة الأصول الثابتة بما فيها العقارات والمعدات والمكاسب المالية من أجور ومرتبات وهبات وتركات...الخ [4]، بالإضافة إلى مجموع الاستهلاك في فترة زمنية معينة، أي كافة العناصر التي تؤدي إلى زيادة قدرة الفرد الاقتصادية، بغض النظر عن مصدرها وانتظامها واستمراريتها [5].

[1] - علي عباس عياد، مرجع سبق ذكره، ص:127.
[2] - المرجع نفسه، ص: 92.
[3] - غازي عناية، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 120-121.
[4] -عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص: 128.
[5] – محمد الخصاونة، مرجع سبق ذكره، ص:101.

ثانيا-أشكال فرض الضريبة على الدخل.

تعتبر ضريبة الدخل من أهم الضرائب المفروضة في التشريعات الضريبية الحديثة، وذلك لما تتميز به من وفرة الحصيلة، وبأنها أكثر تحقيق للعدالة في توزيع الأعباء المالية العامة، بحيث تراعي الظروف الشخصية، والعائلية والمقدرة التكليفية وبالتالي يكون عبئها يناسب الوضع المالي للمكلف بها، ويستند المشرع الضريبي في فرض الضرائب على الدخل بأحد الاسلوبين:

1-الضرائب على مجموع الدخل: يقوم هذا الشكل من الضرائب بفرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل، بحيث يصبح وعاء الضريبة الدخل الكلي للفرد من كافة مصادره خلال فترة زمنية معينة يحسب بخصم كافة التكاليف والخصومات التي يسمح بها القانون من الدخل الإجمالي من أجور ومرتبات وفوائد وارباح. ..الخ، وصولا إلى الدخل الصافي الذي يمثل المادة الخاضعة للضريبة، ووفق هذا المفهوم فإن المكلف بالضريبة يلتزم يتقدم إقرار ضريبي واحد إلى الإدارة الضريبية يتضمن جميع أنواع الدخول التي حصل عليها خلال فترة زمنية عادة ما تكون سنة [1].

أ- مزايا الضريبة على مجموع الدخل.

- أسلوب سهل بالنسبة للمكلف حيث أنه يقدم مصادر دخله كلها مرة واحدة؛
- أكثر ملائمة بالنسبة للإدارة الضريبية من حيث إجراءات الربط والتحصيل.

ب- **عيوب الضريبة على مجموع الدخل.**

- عدم التمييز بين مصادر الدخل المختلفة مما يجعل الضريبة غير قادرة على تحقيق الاهداف الاجتماعية والاقتصادية؛
- إمكانية تهرب المكلف كليا من أداء الضريبة على دخوله المختلفة؛

2-الضرائب النوعية على الدخل:

وفقا لهذا الأسلوب يتم إخضاع المكلفين لأنواع مختلفة من الضرائب، أي فرض ضريبة مستقلة على كل نوع من أنواع الدخول (دخل العمل، دخل رأس المال، دخل المشاريع الصناعية ودخل المهن الحرة، وغيرها)، مما يؤدى بالمشرع التمييز في المعاملة الضريبية بين الأنواع المختلفة من الدخول تبعا لمصدرها، ونتيجة إلى ذلك سوف تختلف المعدلات المفروضة على كل مصدر دخل، بالإضافة إلى اختلاف أساليب التقدير وطرق التحصيل لكل نوع من أنواع الضرائب على الدخل[2].

ويتسم أسلوب الضرائب على فروع الدخل بجملة من المزايا كما يواجه بالعديد من الانتقادات.

أ- **مزايا الضريبة النوعية على الدخل.**

- التمييز بين مصادر الدخل المختلفة مما يجعل الضريبة قادرة على تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية؛

[1] – حامد عبد المجيد دراز والسيد المرسى حجازي، **المالية العامة**، بدون دار نشر، بيروت، 2003، ص:55.

[2] - محمد الخصاونة، مرجع سبق ذكره، ص: 104.

- عدم إمكانية تهرب المكلف كلياً من أداء أيه ضريبة على دخوله المختلفة.

ب-عيوب الضريبة النوعية على الدخل.

- تعدد الضرائب على الدخل قد يؤدى إلى الازدواج الضريبي أي فرض أكثر من ضريبة على نفس المصدر من مصادر الدخل؛
- زيادة نفقات التحصيل مما يقل من كفاءة الضريبة.

الفرع الثاني: الضريبة على رأس المال.

يقصد برأس المال من الوجهة الضريبية "مجموع الأموال العقارية والمنقولة المادية والمعنوية والقابلة للتقويم النقدي والتي يمتلكه الشخص في لحظة معينة سواء كانت منتجة لدخل نقدي أو عيني"[1]، وبالتالي فإن مفهوم رأس المال من هذه الوجهة يختلف عن التعبير الاقتصادي له والذي يقتصر عن الأموال المنتجة للسلع والخدمات. ويتضح من مفهوم رأس المال من الوجهة الضريبية ما يلي [2]:

- رأسمال الشخص يقاس في لحظة زمنية معينة وليس خلال فترة زمنه معينة، ولهذا ينظر إليه على أنه فائض أصول المكلف على خصومه، بعكس الدخل الذي يعتبر تيار مستمر؛
- لابد أن يكون رأسمال المكلف للتقويم النقدي.

والأنظمة الجبائية عادة ما تهتم بعدة أنواع من الضرائب المتعلقة بعناصر رأس المال منها:

1- **الضريبة على ملكية رأس المال:** وهي الضريبة المحسوبة من خلال رأس المال كضريبة الثروة ويقصد بها تلك التي تفرض على كل ما يمتلكه المكلف من الأموال العقارية أو المنقولة، وهي ضريبة إستثنائية أي غير دورية، تفرض مثلا في أوقات الحروب أو في سداد القروض وفوائدها، تلجأ إليها الدولة رغبة في مواجهة هذه الأعباء، وهو ما فعلته فرنسا بعد الحرب العالمية الثانية حينما فرضت (ضريبة التضامن القومي) [3]، وفي الجزائر فرضت نفس الضريبة علي البنايات الفاخرة التي تزيد قيمتها علي 600 مليون سنتيم، عام 1986 سميت (بضريبة التضامن الوطني) ثم تم الغائها في السنة الموالية[4].

وتتميز هذه الضريبة بضخامة وعائها وعادة ما تكون معدلاتها منخفضة، مما يسمح للخزينة الحصول على إيرادات كبيرة هذا من الناحية المالية، اما من الناحية الاقتصادية فتعتبر هذه الضريبة أداة مهمة في دفع بعض عناصر الثروة غير المنتجة (المعطلة) للمشاركة في النشاط الاقتصادي، لان مالكي هذه الثروة سيلجؤون إلى استخدامها حتى تدر دخل يدفع من هذه الضريبة.

1 – زينب حسين عوض الله، **مبادئي المالية العامة**، الفتح للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2003، ص: 149.

2 – عبد الكريم صادق بركات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 140.

3 – رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره، ص : 272.

4– محمود جمام، **النظام الضريبي واثاره على التنمية الاقتصادية**، (دراسة حالة الجزائر)، أطروحة دكتوراه دولة مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2010/2009، ص:33.

كما يمكن للإدارة الضريبية الاعتماد على هذا الشكل من الضريبة في توفير المعلومات والبيانات الخاصة بثروات الافراد ومصادر دخولهم في تقديرها على المظاهر الخارجية للمكلفين بالضريبة، أو بهدف تحقيق الرقابة على الاقرارات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين [1].

وعليه فإن ضريبة رأس المال تشجع على تشغيل واستغلال رأس المال وتحارب الاكتناز، كما يمكن إعتبارها مؤشر فعال لدى الإدارة الضريبية لمعرفة قدرة المكلفين على الدفع وكذلك لا يمكن التهرب منها وإخفائها لكونها ظاهرية وملموسة ويسهل على مصالح الضرائب التوصل إلى وعائها وتحصيل الضريبة المستحقة عليها.

2- **الضريبة على الزيادة في قيمة راس المال:** تفرض هذه الضريبة على الزيادات التي تطرأ على قيمة رأس المال، بشرط أن تكون هذه الزيادة ناتجة عن ظروف المجتمع، أي دون جهد يقدمه أو يبذله صاحب رأس المال، مثل تنفيذ بعض الأشغال العامة لتهيئة المحيط أو زيادة السكان أو المضاربة في العقارات، هذا ما أدى إلى زيادة أسعارها لأسباب.

3- **الضريبة على التركات:** ويقصد بها تلك الضريبة التي تفرض على انتقال رأس المال عن طريق الميراث إلى الورثة أو الموصي لهم، وتعتبر من الضرائب المباشرة، ويمكن فرض الضريبة على التركة من حيث وعائها نوعين أولهما الضريبة على مجموع التركة، أي علي صافي التركة قبل توزيعها بعد خصم كل الديون، اما النوع الثاني فتفرض علي نصيب وارث على حدي، وتجد هذه تبريرها في أنها تفرض علي زيادة الذمة المالية للوارث، وبالتالي تعتبر الزيادة في رأس المال [2].

وبالنظر في التشريعات المختلفة نجد أن جميع القوانين الحديثة أقرت الضريبة على التركات للمزايا الخاصة التي تتميز بها [3]:

- تتميز بوفرة الحصيلة وانخفاض نفقات جبايتها وخاصة في الأموال غير المنقولة.
- ضريبة عادلة وملائمة لظروف المكلف الشخصية، وقليلة العبء الضريبي لأنها ثروة مكتسبة دون جهد مباشر؛
- وسيله لإعادة توزيع الدخل والثروة، أي إنتقال التركات إلى الورثة دون المساس بها، وبقائها محصورة بين طبقات المجتمع؛

وبذلك تعتبر ضريبة التركات من أهم ضرائب الثروة في المجتمعات الحديثة.

الفرع الثالث: الضرائب على الإنفاق والتداول.

يعتبر هذا النوع من الضرائب أحد أهم الضرائب غير المباشرة لكونها تصيب الدخل عند تداوله أو إنفاقه على السلع أو الخدمات أو تداوله، فهي لا تصيب الوعاء مباشرة، وإنما تصيبه بطريقة غير مباشرة من خلال تصرفات عرضية، ووقائع استثنائية، إن هذا النوع من الضرائب له أهمية كبرى في

[1] – حسن عواضة، مرجع سبق ذكره، ص:434.

[2] – رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره، ص: 289.

[3] – حسن عواضة، مرجع سبق ذكره، ص: 432.

الهيكل الضريبي في مختلف الأنظمة الجبائية لغزارة إيراداتها وقلة نفقات تحصيلها، ومن الأشكال الرئيسة لهذه الضرائب نجد:

1- **الضرائب على التداول:** تفرض هذه الضريبة على التصرفات والمعاملات وعلى التداول القانوني للأموال، ومن الصور الفنية لضريبة التداول نجد (الطابع، رسوم التسجيل، حقوق التسجيل رسوم نقل البضائع، ونقل الأشخاص)، وإستخدام تعبير الرسوم بدلا من مصطلح الضريبة الشائع في علم المالية لأنها لا تتصف بنفس تعريف الضريبة الذي تطرقنا إليه سابقا، وإنما تفرض في اغلب الحالات مقابل خدمة معينة خاصة تقدمها السلطة العامة [1].

2- **الضرائب على الإنفاق:** وهي تعتبر من جوهر الضرائب غير المباشرة وتفرض بمناسبة إنفاق الدخل على السلع والخدمات، كما أنها وسيلة هامة في توجيه استهلاك المجتمع والتوفيق بين الغرض المالي ووفرة الحصيلة وبين تحقيق الأهداف الاقتصادية الاجتماعية لإفراد المجتمع، وذلك لما لها من تأثيرات مباشرة وغير مباشرة علي سياسات الإنتاج والتوزيع والاستثمار الاستهلاك، وهذا لقربها من مراكز النشاط الاقتصادي مما يجعلها قادرة علي التأثير خلال مراحل الإنتاج المختلفة، حيث تمر الضريبة من مرحلة الإنتاج وصولا إلى المستهلك النهائي[2]، وبالتالي فإن هذه الضرائب أخذت تسميات مختلفة كالضرائب على السلع، الضرائب على المنتجات، الضرائب على الاستهلاك، لكن بعض كتاب المالية العامة يفضل لفظ الضرائب على الإنفاق لما تحتوي من شمول ووضوح للمادة الخاضعة للضريبة [3].

وبالرغم من تعدد صور هذه الضريبة في التشريعات الضريبية المختلفة إلا أنها تشترك في طبيعة واحدة وهي عملية البيع هي الواقعة المنشئة للضريبة.

3- **الضرائب الجمركية:** جرت العادة على إستخدام لفظ الرسوم الجمركية على الضرائب على نحو خاطئ لأنها ضرائب غبر مباشرة بالمعني الفني والقانوني لها، و لفظ الرسوم ما هو إلا خطأ شاع إستعماله [4]، تفرض هذه الضرائب من واقعة استراد وتصدير السلع والمنتجات، ويعتبر هذا النوع من أقدم أنواع الضرائب التي عرفتها المجتمعات الانسانية، ومن الملاحظ أن الضرائب الجمركية تنعكس نوعا وسعرا وحصيلة على الأوضاع الاقتصادية المختلفة للدولة، كما أنها تعكس على وجه الخصوص البنيان الاقتصادي، حيث تشكل نسبة عالية من مجموع حصيلة الضرائب في البلاد النامية، نظرا لإرتفاع نسبة التجارة الخارجية لهذه البلدان في دخلها الوطني[5].

ومن الملاحظ إن هذه الضرائب الجمركية يمكن النظر إليها من عدة زوايا:

1 – محمد طاقة وهدى العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص:103.

2 – محمد الخصاونة، مرجع سبق ذكره، ص: 109.

3 – محمد طاقة وهدى العزاوي، المرجع نفسه، ص:104.

4 – سوزي عذلي ناشد، اساسيات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص:182.

5 – سوزي عدلي ناشد، المرجع نفسه، ص:183.

أ- **الضرائب القيمية:** وهي الضرائب التي تفرض على أساس نسبية مئوية من القيمة النقدية للسلع والبضائع، وتتميز هذه الضرائب بإرتفاع حصيلتها بإرتفاع قيمة السلعة ذاتها، وتنخفض بإنخفاض قيمة السلعة، وهذا ما يحقق لها درجة عالية من المرونة في التطبيق لإن معدلها يتناسب مع سعر السلعة، ويؤخذ عليها أنها تتطلب نفقات عالية لتقدير قيمة السلعة علي وجه الدقة، خاصة أن نسبة من المكلفين يقدمون فواتير غير حقيقة عن قيمة السلعة رغبة في التهرب الجزئي من الضريبة، مما يستوجب الإستعانة بخبراء في تقدير السلع والمنتجات [1].

ب- **الضرائب النوعية** [2]:وهي الضريبة تفرض على أساس مبلغ معين على كل وحدة قياسية من السلعة، كالوزن والحجم أو العدد أو القياس بغض النظر على قيمة السلعة، ويتميز هذا النوع من الضرائب بالبساطة والسهولة النسبية في الربط والتحصيل لإن معدلاتها تكون ثابتة لا تتغير بتغير السلعة، إلا أنه يؤخذ عليها أنها غير عادلة إذ يكون عبها كبير علي السلع الرخيصة مقارنة بالسلع الغالية، وأهم إنتقاد يوجه إليها هو ثبات حصيلتها مها تغيرت أسعار السلع والمنتجات، مما يستوجب ضرورة اعادة النظر في مقدارها من وقت إلى آخر حسب الظروف الاقتصادية السائدة.

وعليه فإن اغلب الدول المعاصرة أخذت بمبدأ الجمع بين نظامي الضريبة القيمية والنوعية في تشريعاتها الضريبية عند تحديد سعر الضريبة الجمركية.

والجدير بالذكر ان الدافع الأساسي لفرض هذه الضرائب هو تحقيق هدف مالي يؤمن للدولة الحصول على موارد ضريبية هامة، إلا أنها تفرض كذلك لتحقيق أغراض اقتصادية واجتماعية، وهذا بدافع تشجيع وحماية الإنتاج المحلي من منافسة الإنتاج الأجنبي فتسمي بالضرائب الحامية، أو منع دخول بعض السلع إلى داخل الدولة فتسمي عندئذ بالضرائب المانعة [3].

المبحث الثالث: الآثار الاقتصادية للضرائب.

إن النظرية التقليدية في المإلىة العامة تأخذ بمبدأ حياد الضريبة، وبالتإلى لا تؤثر على النمط الذي تحققه قوى السوق بالنسبة لتوزيع القوي الإنتاجية بين فروع النشاط المختلفة، أي أنها مجرد وسيلة يهدف من وراء فرضها تغطية النفقات العامة للدولة فقط، إلا أن الواقع أثبت عدم عكس ذلك نتيجة اتساع نطاق دور الدولة في الحياة الاقتصادية، أين أصبحت للضريبة وظيفة اقتصادية واجتماعية زيادة عن هدفها المإلى، تستخدمها الدولة للتأثير على النشاط الاقتصادي والاجتماعي بهدف تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية [4].

---

[1] – محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص:230.

[2] – المرجع نفسه، ص: 230.

[3] – فوزي عطوي، مرجع سبق ذكره، ص: 73.

[4] – محمد دويدار، **مبادئي الاقتصاد السياسي (الجزء الرابع الاقتصاد المالي)**، المؤسسة الوطنية للفنون المطبعية، الجزائر،2004، ص:261.

المطلب الأول: مفهوم العبء الضريبي وصور انتقاله.

إن الضرائب تؤثر في مختلف النشاط الاقتصادي عن طريق ما تقتطعه من الثروة، وعن طريق ما تحدثه من ردود أفعال إزاء هذا الاقتطاع، وبالتالي فان الضرائب تؤدي إلى تخفيض الدخول النقدية للذين يتحملونها، وأن هذا التخفيض يستتبع ردود أفعال لدي هؤلاء الافراد [1]، بحيث يلجأ هؤلاء للتخلص من عبء الضريبة بإدخال تعديلات على تصرفاتهم الخاصة بالاستهلاك والاستثمار والادخار وهو ما يؤثر في توزيع العبء بين المكلفين.

الفرع الأول: مفهوم العبء الضريبي

أولا–تعريف العبء الضريبي: في غياب مفهوم تشريعي للعبء للضريبي، تعددت تعاريف الكتاب والاقتصاديين للعبء الضريبي، لكن رغم هذا التعدد إلا أنها تلتقي في نفس المضمون، ومن أهم هذه التعاريف نذكر ما يلي:

يعرف العبء الضريبي بأنه " المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة، أي قدرة المكلف علي تحمل الأعباء العامة التي تنتجها الضرائب دون الإضرار بمستوي معيشته، أو بمقدرته الإنتاجية، وهو ما يعني أن المقدرة التكليفية فكرة مركبة تتكون من عناصر إنسانية واجتماعية واقتصادية، وأنها يجب أن تكون أساسا لتوزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين [2]"

وهناك من ذهب إلى تعريفه " بأنه تلك الآثار التي تحدثها الضريبة على أسعار السلع وعوامل الإنتاج، فأنصار هذا الرأي يقومون بالخلط بين ظاهرة نقل العبء وبين الآثار الاقتصادية للضرائب باعتبار أن العبء الضريبي هو كافة الآثار التي تنتج عن أسعار السلع وعوامل الإنتاج، سواء نتجت عن نجاح المكلف القانوني في نقل العبء الضريبي أو نتجت عن آثار اقتصادية لإستقرار العبء الفعلي للضريبة [3]"

بينما يري هانس (Bet Hansen) ومسجريف (Musgrave) أن العبء الضريبي هو"التغيرات الناشئة من فرض الضريبة علي توزيع الدخول " فحسب هذا المفهوم فإن فرض الضريبة يمكن أن ينتج عليه آثار على إستخدامات الموارد الاقتصادية وعلى الإنتاج الوطني وعلى توزيع الدخول، بينما يعتبر النوع الأول والثاني من الآثار الاقتصادية للضرائب، اما النوع الثالث فيعبر اصطلاحا عن العبء الضريبي[4].

---

1 – فليح حسن خلف، مرجع سبق ذكره، ص: 213.

2– رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره، ص: 303.

3– طالب وسيلة، **الضغط الضريبي والفعالية الضريبية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الماجيستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 2005/2004، ص: 24.

4 – حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، مرجع سبق ذكره، ص: 93.

ثانيا-الشروط الأساسية لنقل عبء الضريبة

يوجد هناك جملة من الشروط الأساسية التي يجب توفرها حتى يتمكن المكلف القانوني من خلالها نقل عبء الضريبة من إلى شخص آخر، وإذا لم تتوفر هذه الشروط فيستحيل نقل عبء الضريبة، ولعل أهم هذه الشروط ما يلي [1]:

- يجب أن تكون هناك علاقة مباشرة بين المكلف القانوني بدفع الضريبة والشخص أو الأشخاص الذين سوف ينتقل إليهم عبء الضريبة، ولعل أوضح مثال لهذه العلاقة هي العلاقة التي تربط ما بين المنتج أو البائع أو المستهلك، أو صاحب العمل والعمال؛
- أن يكون موضوع الضريبة خدمة أو سلعة يمكن تداولها، وبالتالي يبرز الشرط الثاني الرئيسي وهو إمكانية رفع سعر السلعة بمقدار الضريبة أو بجزء منها أو تخفيض سعر الخدمة؛
- لكي يتم نقل عبء الضريبة يتعين أن يكون دفع ثمن مقابل الخدمة أو السلعة التي فرضت عليها ممكنا، ولهذا فمرونة الطلب والعرض هي التي تحدد مدى إمكانيه نقل عبء الضريبة.

ومنه تتولي القوانين الضريبية المختلفة تعيين الأفراد الخاضعين لكل نوع من أنواع الضرائب، فمثلا يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية كل من يزاول العمليات التجارية أو الصناعية أو المتعلقة بالحرف...الخ. وهكذا فإن القانون يحدد الشخص المكلف بأداء الضريبة، إلا أنه من الطبيعي أن يقوم هذا الشخص المكلف بعد دفع الضريبة المفروضة عليه بمحاولة التخلص منها وإلقاء عبئها على شخص آخر، فإذا تمكن من ذلك فإن الشخص الآخر سيحاول بدوره إلقائها على شخص ثالث وهكذا حتى يستقر عبء الضريبة في نهاية المطاف على شخص ما لا يستطيع أن ينقل عبئها [2].

ومنه يجب التعرف على نوعين من المصطلحات ذات علاقة بتحديد العبء الضريبي:

- الشخص الذي يقع عليه العبء القانوني للضريبة؛
- الممول الفعلي للضريبة.

1- **المكلف القانوني:** ويقصد به الشخص الذي يقع عليه العبء القانوني للضريبة، هو الشخص الذي حدده القانون وقام بتنفيذ ما كلف به وورد مبلغ الضريبة المستحقة عليه إلى خزينه الدولة ثم نجح في نقل عبئها إلى شخص آخر، نسميه في هذه الحالة المكلف القانوني أو حامل العبء القانوني للضريبة لأنه لم يتحمل عبئا فعليا للضريبة [3]، بل إقتصر دوره على توريد الضريبة ثم تحصيل قيمتها من شخصا آخر، وهذه الظاهرة تسمي بالإستقرار غير المباشر للضريبة وهذه الطريقة تثير العديد من الصعوبات [4].

1- فتحي احمد ذياب عواد، مرجع سبق ذكره، ص-ص:164-165.

2- حامد عبد المجيد دراز، **دراسات في السياسات المالية**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002. ص: 387.

3- سعيد علي العبيدي، **اقتصاديات المالية العامة**، دار دجلة ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، الطبعة الأولى،2011، ص-ص:152-153.

4- سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 213.

2- **المكلف الفعلي للضريبة** [1]: هو الشخص الذي استقر في ذمته عبء الضريبة النهائي، وبالتالي فإن هذا الشخص لم يستطيع نقل عبء الضريبة إلى شخص أخر، لذي سمي بالمكلف الفعلي أو حامل العبء الضريبي الفعلي للضريبة، وعليه فإن هذه العمليات التي يتم بموجبها نقل عبء الضريبة من المكلف القانوني إلى المكلف الفعلي هي عمليه نقل العبء الضريبي، وفي بعض الحالات يمكن أن يفشل المكلف القانوني في نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر فيصبح بذلك حاملا للعبء القانوني والعبء الفعلي في أن واحد [2].

الفرع الثاني: صور نقل عبء الضريبة

إن ظاهرة نقل عبء الضريبة تعتبر من الظواهر المهمة في مجال التشريع الضريبي، فهي ظاهرة معقدة يصعب تحديدها والسيطرة عليها، لإن الضريبة تعتبر عبئا كبيرا على المكلف، على إعتبار أن فرضها يعتبر إقتطاع جزء من دخل المكلف لصالح الدولة، فهذا الإجراء يؤثر سلبا على سلوكه، وبالتالي يسعي جاهدا للتخلص من هذا العبء سواء بالتهرب أو بالنقل الضريبي، وهو نقل عبء الضرائب بعد تقديرها وتحصيلها وتوريدها إلى خزينة الدولة إلى شخص أخر، ومنه نميز اشكال وصور متعددة لنفل عبء الضريبة نذكر من بينها ما يلي [3]:

أولا–النقل المقصود والنقل غير المقصود:

نتيجة للطابع الحديث لأنواع الضرائب المختلفة، والتي يكون هدفها في الغالب تحقيق أكبر قدر من العدالة في توزيع العبء الضريبي، نجد أن هناك بعض الحالات التي قد يلجا فيه المشرع بشأن نقل العبء عن قصد إلى تحديد الشخص دافع الضريبة أن ينقل عبئها إلى غيره وهو النقل المقصود، كما أن هناك حالات تخرج عن إرادته، وهذا ما يسمي نقل العبء غير المقصود.

1- **النقل المقصود:** يقصد بالنقل المقصود هي عملية نقل عبء الضريبة التي تكون ضمن مقاصد المشرع إعتمادا علي المادة الخاضعة للضريبة في تحديد الممول الحقيقي، وهو الأمر الذي يؤدي بالمشرع عندما يسن القوانين أن يتوقع إنتقال عبئها مما يدفعها إلى غيره، بل قد يريد هذا الإنتقال ويراعيه عند وضع قوانين تطبيق الضريبة[4]، ونزولا علي هذا المنطق يكون نقل عبء الضرائب غير المباشرة، وهي تفرض علي وعاء قريب من المبادلات(إنتاج السلع وتداولها) أسهل من الضرائب المباشرة [5]، فالمشرع فيما يخص الضرائب غير المباشرة لم تكن غايته تحميل عبء هذا النوع من الضرائب على كاهل المكلف القانوني، وإنما إعتبره وسيطا ملتزما بتحمل العبء الضريبي لحين قيامه بتحميله لشخص آخر وهو المكلف الفعلي.

[1]– حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسات المالية، المرجع نفسه، ص:387.

[2]– محمد طاقة وهدي العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص: 120.

[3]– سعيد علي العبيدي، المرجع نفسه، ص–ص: 152–153.

[4] – عادل احمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص:188.

[5] –رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره، ص:369.

2- **النقل غير المقصود:** ويعني به إنتقال عبء الضريبة دون إرادة المشرع في ذلك، أي أن المشرع كلف أشخاصا بالضريبة معتقدا عدم قدرتهم علي نقلها إلى الغير، إلا أنهم نجحوا في نقلها[1]، وفي هذه الحالات فالمكلف لا ينتظر إرادة المشرع في نقل عبء الضريبة إلى الغير، الأمر الذي يجب مراعاته بعين الإعتبار في مدي إمكانية نقل العبء إلى غير المستهدفين منه قانونا ومدي تماشي ذلك مع قصد المشرع، حتي يتمكن من التحكم في المادة الخاضعة مسبقا[2]، قد يتم نقل العبء على نحو يخالف قصد المشرع، وذلك كما لو فرض المشرع ضريبة على الأرباح التجارية والصناعية حتى يحمل التجار والصناع نصيباً من نفقات الدولة، فإذا بهم يتخلصون من العبء الملقى عليهم برفع أثمان منتجاتهم بمقدار مبلغ الضريبة، وهذا النوع هو الذي يستحوذ على إهتمام الشرّاح و المشرعون بصفه عامة، إلا أن إنتشار مثل هذا النوع من نقل العبء الضريبي من شأنه الإخلال تماما بالعدالة الضريبية التي يسعى المشرع لإقرارها عن طريق توزيع أعباء الضرائب بين المكلفين وفقا لنظام ضريبي محدد.

ثانيا–إنعكاس الضريبة:

ونجد هناك ثلاثة صور لنقل عبء الضريبة نقل العبء إلى الأمام وإلى الخلف والنقل المنحرف:

1- **نقل العبء إلى الأمام:** وهذه هي الحالة الأكثر انتشارا، ويسلك هنا نقل عبء الضريبة من المكلف القانوني إلى المكلف الفعلي نفس الاتجاه التي تسلكه العمليات الإنتاجية، أي المسار الذي تسلكه السلعة وهي في طريقها من المنتج إلى المستهلك، فإذا تمكن المنتج مثلا من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر، ويكون ذلك برفع ثمن السلعة بمقدار الضريبة أو بمقدار جزء منها، أو ممكن أن تكون عن طرق التقليل من جودة السلعة دون زيادة مبلغ الضريبة (أي دون زيادة ثمنها)، وهذه الظاهرة شائعة في الضرائب على الإنفاق والاستهلاك [3].

2- **نقل العبء إلى الخلف:** ويقصد به إنتقال عبء الضريبة عكس الاتجاه الذي تسلكه العملية الإنتاجية، أي أن يكون هذا النقل في مرحلة سابقة لمراحل إنتاج السلعة التي فرضت عليها الضريبة، ويكون ذلك بخفض أثمان عوامل الإنتاج المستخدمة في إنتاج السلعة، وهي أجور العمال وأسعار المواد الأولية وفوائد رأس المال، بمقدار الضريبة أو بمقدار جزء منها، ومعني ذلك أن نقل عبء الضريبة يتم عن طريق تغيير الأثمان و يتوقف ذلك على قدرة المكلف قانونا بدفع الضريبة علي تغيير الأثمان، وهي قدرة تتوقف على مختلف ظروف العرض والطلب علي السلعة محل الضريبة وإلى الفن الضريبي، وهي ظروف تختلف من سلعة إلى أخري [4].

---

[1] – عبد المجيد قدي، **المدخل الي السياسات الاقتصادية الكلية (دراسة تحليلية تقييمية)**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2004، ص:144.

[2] –محمد البنا، **اقتصاديات المالية العامة، (مدخل حديث)**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2009، ص: 233.

[3] –رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره، 368.

[4] – المرجع نفسه، ص:368.

3- **النقل المنحرف للعبء:** ويحدث هذا الإنتقال للعبء إذا انتقلت الضريبة إلى سلعة أخري غير التي فرضت عليها [1].

4- **النقل الكلي والنقل الجزئي:** ويقضي هذا النقل للعبء الضريبي إذا استطاع المكلف القانوني بالضريبة من نقل عبئها كاملا إلى غيره، سواء كان نقل قيمة الضريبة إلى الأمام أو إلى الخلف نكون أمام نقل كلي، أما إذا لم يتمكن هذا المكلف القانوني من نقل إلا جزء منها فنكون أمام نقل جزئي للعبء الضريبي، وفي هذا الصدد نميز بين ثلاث أنواع من الضرائب [2]:

- ضرائب لا يمكن نقل عبئها ويتعلق الأمر بالضرائب على الأشخاص والتركات والضرائب المفروضة على كسب العمل، حيث تنعدم أي مبادلات بينهم وبين أفراد آخرين تمكنهم من نقل عبئها.
- ضرائب يمكن نقل عبئها جزئيا ويتعلق الأمر بالضرائب المفروضة على الأشخاص الذين يدخلون في معاملات مع آخرين، بمناسبة قيامهم بنشاط يستطيعون من خلاله تحميل أثمان المنتجات جزء من الضريبة.
- ضرائب يمكنه نقل عبئها بالكامل ويتعلق الأمر بالضرائب المفروضة على الإنفاق، ورقم الأعمال والتي يمكن تضمينها كليا في الأسعار.

المطلب الثاني: الضغط الضريبي.

تعتبر الضرائب محور الدراسات المالية في اقتصاديات معظم الدول مهما اختلفت أنظمتها الاقتصادية والسياسية ودرجة تقدمها، كأداة من أدوات تعبئة الفائض الاقتصادي، لذلك فهي تدرك تماما أن سلطتها في فرض الضرائب غير مطلقة، فهناك حدود قصوى لما يستطيع المجتمع تحمله من الضرائب لتمويل النفقات العامة تحددها الطاقة الضريبية أو المقدرة التكليفية للاقتصاد الوطني.

وتشير الدراسات التي أشرف عليها صندوق النقد الدولي [3] على أن حجم الاقتطاع الضريبي يعتمد على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة في كل مجتمع وأن على الدولة إقتطاع الحجم الأمثل من الضرائب، نظرا لأن المبالغة في الإقتطاعات الضريبية قد تؤدى إلى إنخفاض في الرفاهية وإلى آثار غير إيجابية، في حين أن التساهل في التعبئة الضريبية قد يؤدى إلى إسراف وسوء توزيع للموارد وعدم تشغيلها بالمستوى الكامل في القطاع الخاص وانحسارها في الخدمات العامة للمجتمع.

ومن أهم المؤشرات التي تعتمد عليها لتقييم الضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني معدل الضغط الضريبي والطاقة الضريبية (المقدرة التكليفية) والجهد الضريبي وذلك على النحو التالي:

1 – عادل احمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص:189.

2 – طالب وسيلة، مرجع سبق ذكره، ص 29.

3 – عبد العزيز السقاف، **الطاقة الضريبية**، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، اليمن، العدد 40، ص:3.

الفرع الأول: ماهية الضغط الضريبي:

أولا –تعريف الضغط الضريبي: تعددت تعريفات الضغط الضريبي لكتاب المالية العامة وهذا لاختلاف فهم العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والناتج المحلي الإجمالي، فالبعض يطلق عليه الضغط الضريبي كما هو عند منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، اما البعض الآخر يطلق عليه مستوي الجباية مثل المجلس الاقتصادي والاجتماعي الفرنسي، وفريق ثالث يطلق عليه معدل الاقتطاع الإجباري والعبء الذي يحدثه على الاقتصاد الوطني.

وعلى هذا الأساس يمكن تعريف الضغط الضريبي بأنه [1] "جملة ما يحدثه فرض الضرائب المختلفة من تغيرات اقتصادية واجتماعية، تختلف عمقا وإتساع تبعا لحجم الإستقطاعات الضريبية من ناحية وصورة التركيب الفني للهيكل الضريبي من ناحية أخري، مما يؤدي إلى التأثير على مختلف مظاهر الحياة في المجتمع، ذلك التأثير الذي يعبر عنه بالضغط الضريبي، ويعبر عنه كذلك "بنسبة المساهمة المالية للمجتمع في تحمل العبء الضريبي"[2]. ويذهب آخرون إلى تعريفه بأنه" ذلك التأثير الذي يحدثه فرض الضرائب المختلفة والذي يختلف تبعا لحجم الاقتطاعات الضريبية من جهة، وصور التركيب الفني للهيكل الضريبي من جهة أخرى، ويعبر الضغط الضريبي على العبء الذي يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد الوطني [3].

ويمكن قياس معدلات مستوي الضغط الضريبي بإعتباره من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة في تقييم مردودية النظام الضريبي، وهذا على أساس نسبة الاقتطاعات الضريبية منسوبة إلى بعض المقادير الاقتصادية الهامة والتي تتكون في العادة من الدخل المحلى الخام أو الناتج الوطني الخام أو مجموع الإقتطاعات العمومية (مجموع موارد الدولة) التي تتضمن إشتراكات الضمان الاجتماعي[4].

ومن يمكن تحديد معيار الضغط الضريبي كما يلي:

1- الضغط الضريبي بالمفهوم الضيق:

هو عبارة عن نسبة الإيرادات الضريبية إلى النتائج المحلي الإجمالي، ويعطي بالعلاقة التالية:

$$\text{المفهوم الضيق للضغط الضريبي} = \frac{\text{الإيرادات الضريبية}}{\text{الناتج المحلي الاجمالي}} \times 100$$

1– عبد الكريم صادق بركات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 181.

2 – محمد فلاح، **السياسة الجبائية (الأهداف والأدوات)**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص،70.

3-Alain Barrere, cours d'économie financière, paris, Dalloz, 1981,p :204.

4 – عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره ص:153.

2- الضغط الضريبي الإجمالي (المفهوم الواسع):

هو عبارة عن النسبة بين الإيرادات الضريبية مضافا إليها الإيرادات الشبه الضريبة والناتج المحلي الإجمالي، ويعطي بالعلاقة التالية:

$$\text{الضغط الضريبي الاجمالي} = \frac{\text{الإيرادات الضريبية + الإيرادات شبه الضريبية}}{\text{الناتج المحلي الاجمالي}} \times 100$$

3- **الضغط الضريبي الفردي** [1]:وهو مؤشر كمي يقيس ما يتحمله الفرد من ضرائب، لا من حيث مبلغ الاستقطاع فحسب، وإنما لأهمية المبلغ المقتطع وما يترتب عليه من إشباع حاجات الفرد المختلفة، لأن متوسط دخل الفرد هو الذي يظهر الوضعية المعيشية والمستوى العام للإنفاق، ولحساب الضغط الضريبي يأخذ بعين الاعتبار دخل المكلف بالضريبة ومقدار الضرائب التي تضاف إليها الاقتطاعات الإجبارية المحسوبة على أساس الحماية الاجتماعية، وبالتالي فإن معادلة الضغط الضريبي الفردي هي كما يلي [2]:

$$PFI = \frac{I}{R}$$

PFI = الضغط الضريبي الفردي

R = دخل المكلف

I = الضرائب

ومما تجدر الإشارة إليه أن هذا المقياس يواجه الكثير من الصعوبات لكونه لا يأخذ بعين الإعتبار الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك بحيث تكون متضمنة في أسعار السلع والخدمات، والتي لا تدخل غالبا في تقديرات المكلف، كما أنها لا تشير إلى حقيقة وقع الضريبة على دخل المكلف، وقصد إعطاء مدلولية أكثر لهذه الصيغة يجب إدراج الخدمات والإعانات المقدمة من طرف الدولة[3].

---

[1]– حميد بوزيدة، مرجع سبق ذكره، ص 76.

[2] – محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص 186.

[3] – محمدي صبيحة، **دور وأهمية الإصلاحات الجباية في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2005، ص:186.

ثانيا–أهداف دراسة النظرية العامة للضغط الضريبي:

تهدف دراسة الضغط الضريبي إلى تحديد التغيرات الاقتصادية والاجتماعية التي تحدثها الاقتطاعات الضريبية، فقد تكون هذه التغيرات إما: [1].

- تغيرات مقصودة: وتمثل التغيرات التي يهدف النظام الضريبي تحقيقها؛
- تغيرات لاإرادية: والتي تحدث نتيجة عيوب في النظام الضريبي فتؤدي إلى تغيرات معاكسة لأهداف السياسة الضريبية؛
- تغيرات تلقائية: وهي تلك التي تحدث تلقائيا عن غيرها من التغيرات المقصودة واللاإرادية، من جراء فرض ضرائب معينة.

ومن ثم فإن النظرية العامة للضغط الضريبي تستهدف الكشف عن صيغ للإخضاع الضريبي تتقلص معها اثار التغيرات التي تؤدى إلى تشويه معالم الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية إلى أقصى درجة، من جراء زيادة الإستقطاعات لزيادة الإنفاق الحكومي.

ثالثا–معدل الضغط الضريبي الأمثل:

يعرف معدل الضغط الضريبي الأمثل من الناحية الاقتصادية بأنه تلك النسبة المئوية بين حجم الاقتطاعات الضريبية لدولة ما ومستوى الناتج المحلي الخام بين الدولة والأفراد أو بين الحاجات العامة والحاجات الخاصة على نحو يكفل أقصى قدر من المنتجات والخدمات من قبل القطاع الحكومي والقطاع الخاص [2].

اما من الناحية المالية فهو المعدل الذي يجعل الاقتطاعات الضريبية في حدها الأقصى، وبالتالي فإن إرتفاع المعدل الضريبي يؤدي إلى تثبيط النشاط الإنتاجي، زيادة علي أثره السلبي على النمو الاقتصادي، لإن للضريبة أثر كبير على عوامل العرض (استثمار، عرض عمل) [3].

ولقد أثير جدل كبير بين المدارس الاقتصادية في تحديد معدل الضغط الضريبي الأمثل، نظرا لإختلافه من دولة إلى أخرى حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وخاصة إختلاف مستوى التقدم الاقتصادي، فالنسبة للطبيعيين نادوا بأن لا يتعدى معدل الاقتطاع الضريبي 20% من دخل المكلف، اما الحال لبعض الاقتصاديين الكلاسيك أمثال (Proudhon) برودون، فقد حدد معدل الضغط الضريبي بمعدل 10% من الدخل الوطني كحد أقصى [4].

ويرى (Mehl) أنه يمكن لمعدل الضغط الضريبي أن يتغير من 1% إلى 100% من الدخل الوطني، وهذا أقرب للواقع حيث أن نسبة الإقتطاع مرتبطة بحجم النفقات العامة والتي تقوم عادة بتحديد معدل الضغط الضريبي غير أنه لا يمكنه الوصول إلى 100%.

[1] – عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص157.

[2]– علي عزوز، **الضغط الضريبي وأثره على النمو الاقتصادي**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2007، ص: 59.

[3] – عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص157.

[4]- Kandil Athmane, Théorie Fiscale Et Développement, SNED, Alger, 1970, p : 16.

إلا أن هناك مجموعة من الاقتصاديين أمثال كالدور"Kaldor"، وجود"Good" وبرست "Brest" أوصت بزيادة معدل الضغط الضريبي في الدول المتجهة نحو التقدم الاقتصادي على أساس أن مستوى هذا المعدل بمثابة معيار لمدى كفاءة سياسة التنمية الاقتصادية في هذه الدول [1].

وفي هذا السياق يحدد الاقتصادي الأسترالي كولان كلارك (Colin Clark) معدل الضغط الأمثل بنحو 25% من الناتج الوطني كمعدل مرجعي يتغير في حدود المجال (23 %، 27%) كحد للأمان لفرض الضرائب، وذلك على أساس أن أي زيادة على هذا المعدل من سنتين أو ثلاثة يؤدى إلى إرتفاع الأسعار وإلى ركود في النشاط الاقتصادي [2].

والجدير بالذكر أن هذه النسبة لا تأخذ بعين الاعتبار سوى في الاقتصاديات المتقدمة، وتهمل الحالات الإستثنائية من حروب وأزمات أين تزداد فيها المساهمات في تحمل الأعباء العامة [3].

الجدول رقم (1-1): تطور معدل الضغط الضريبي لمجموعة من البلدان الرأسمالية المتقدمة للفترة (2010 – 2015)

الوحدة (%)

السنة / الدول	2010	2011	2012	2013	2014	2015
ألمانيا	35.0	35.7	36.3	36.4	36.6	36.9
فرنسا	42.2	43.2	44.3	45.2	45.5	45.5
إيطإلىا	41.9	41.9	43.9	44.0	43.7	43.3
إلىابان	27.6	28.6	29.4	30.3	32.0	–
بريطانيا	32.5	33.5	32.7	32.5	32.1	32.5
بلجيكا	42.6	43.1	44.2	45.0	45.0	44.8
الدانمارك	45.1	45.3	45.8	46.9	49.8	46.6
السويد	43.2	42.5	42.6	42.9	42.8	43.3
الو. م. أ	23.5	23.9	24.1	25.7	25.9	26.4
النمسا	40.8	41.0	41.7	42.5	42.8	43.5
متوسط OCDE	32.6	33.0	33.4	33.8	34.2	34.3

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على احصائيات من الموقع الالكتروني:

- www.oesd.org http://www.compareyourcountry.org/ تاريخ الزيارة 2016/16/20

النظر إلى الجدول رقم (1-1) نلاحظ أن نسب معدلات الضغط الضريبي كبيرة في كل الدول الرأسمالية المتقدمة، بحيث يتراوح بين 30% 47%، مما يفيد في القراءة الأولية لهذه الإحصاءات

---

[1]– يونس أحمد البطريق، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص:92.

[2] – محمد البنا، مرجع سبق ذكره، ص: 258.

[3] – حميد بوزيدة، **النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992 – 2004)** ، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص : 160.

الأهمية الكبيرة للاقتطاعات الضريبية لتمويل ميزانيات هذه الدول، بحيث تعتبر هذه النسب جد مرتفعة مقارنة بمعدل الضغط الضريبي الأمثل 25%، وهذا يدل على تميز هذه البلدان بوجود أجهزة وقطاعات إنتاجية متطورة بدرجة كبيرة، وارتفاع متوسط نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي، ففي سنة 2013 نجد الولايات الأمريكية تحتل الصدارة بـ 52.985 دولار ثم المانيا بـ 43.108 دولار وفرنسا بـ 37.556 دولار[1]، وكذلك إنتشار الوعي الضريبي والثقافة الإيجابية لدي المكلفين إتجاه فرض الضرائب، مما يؤدي إلى إرتفاع معدلات الإستقطاع الضريبي بالنسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي مقارنة بالدول النامية. فمثلا متوسط الضغط الضريبي لمجموعة للفترة ما بين 2010 إلى 2015 قد بلغ 34.21% في حين نجد متوسط الضغط في المانيا وفرنسا مثلا لنفس الفترة قد بلغ على التوالي 36.15 و44.28%. وهذا يدل على ارتفاع نسبة الاقتطاع الضريبي مما ادي إلى إرتفاع الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي إذا ما قرون بمتوسط مجوعة الدول ككل متوسط (OCDE).

الجدول رقم (1-2): تطور معدل الضغط الضريبي لمجموعة من البلدان العربية لسنوات (2013 إلى 2015).

البيان / الدول	الإيرادات الضريبية (مليون دولار)			الناتج المحلى الإجمالي خارج المحروقات (مليون دولار)			معدل الضغط الضريبي (%)		
	2013	2014	2015*	2013	2014	2015*	2013	2014	2015*
تونس	10.042	10.941	9.376	46.239	43.422	42.070	21.72	25.20	22.29
المغرب	21.255	21.841	20.999	103.682	107.852	99.132	20.50	20.25	21.18
الجزائر	25.662	27.458	24.408	209.671	213.569	181.712	12.24	12.85	13.43
موريتانيا	0.896	0.732	0.791	4.166	4.500	4.379	21.51	16.27	18.06
ليبيا	2.340	1.239	0.524	51.964	24.308	20.655	4.50	5.10	2.54
مصر	38.829	36.660	41.825	285.458	301.737	332.162	13.60	12.15	12.59
السعودية	20.399	20.961	21.775	744.336	753.832	646.002	2.74	2.78	3.37
الأمارات	9.457	9.853	10.576	387.192	399.451	375.230	2.44	2.47	2.82
قطر	11.598	14.287	7.171	201.885	210.109	166.908	5.74	6.80	4.30
البحرين	3.48	2.76	2.63	32.900	33.850	32.241	10.58	8.15	8.16
لبنان	6.710	6.891	6.853	45.116	46.470	46.500	14.87	14.83	14.74
السودان	4.357	4.396	5.913	72.288	78.917	90.238	6.03	5.57	6.55
العراق	2.160	2.167	1.064	207.124	192.772	143.413	1.04	1.12	0.74
المتوسط							10.44	10.06	9.78

***بيانات فعلية أولية**

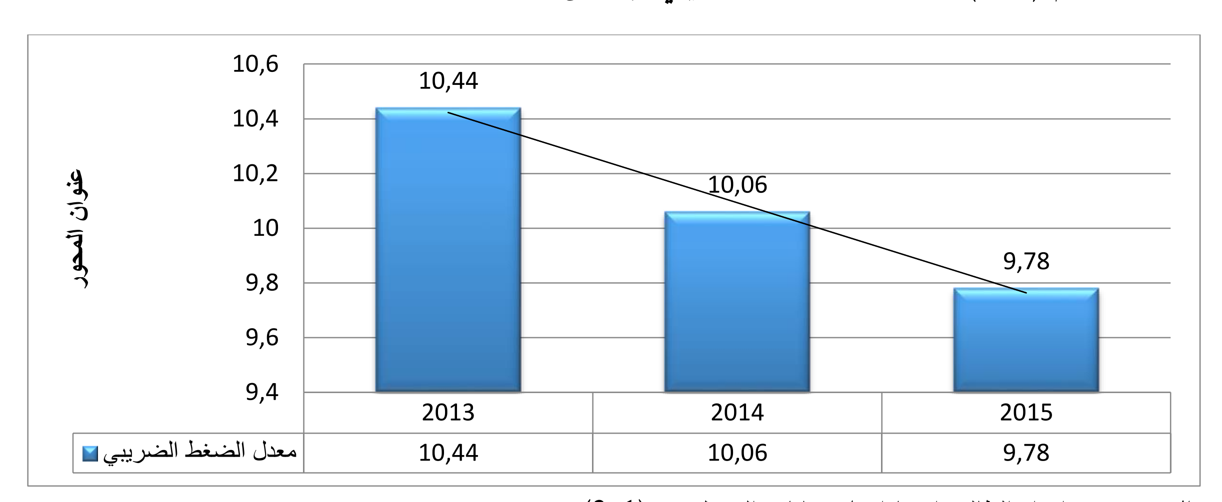
- **المصدر:** من اعداد الطالب بالاستناد إلى احصائيات التقرير الاقتصادي العربي لسنة 2016 الصادر عن الصندوق النقد الدولي، متاح على الموقع الالكتروني http://www.amf.org.ae/ar/content/ تاريخ الزيارة 2017/05/20.

1- OCDE 2015, Panorama des comptes nationaux, édition OCDE, 2015,P 10

وفي سياق مقارنة مستوي معدل الضغط الضريبي بالنسبة للدول النامية ونخص بالذكر الدول العربية، كما يوضحه الجدول رقم(1-2) الذي يبين تطور نسبة الإيرادات الضريبية العادية إلى حجم الناتج المحلي الخام في بعض الدول العربية أين نجد انخفاض كبير لمستوي الضغط الضريبي بالنسبة لأغلب الدول موضوع الدراسة، ما عدا تونس والمغرب، إذ لم يتجاوز15% لسنة 2013 وهو دون المستوي العالمي، نظرا لاعتماد النشاط الاقتصادي لبعض الدول على النشاط الإستخراجي الذي يشكل البترول المورد الأساسي لها، بحيث لم يتعدى هذ المعدل في الجزائر12.84 %والسعودية3% في المتوسط.

ومن ناحية ثانية نلاحظ أن أعلي نسبة في هذه المجموعة هي دولة تونس والمغرب أين وصل بها متوسط مستوي الضغط الضريبي خلال الفترة المدروسة إلى 24.27% و21%، وهي نسب مقبولة على العموم مقارنة بمجموعة الدول ذات الاقتصاد الريعي، وهذا راجع إلى النشاط السياحي وبعض الخدمات الأخرى، أما أدنى نسبة فسجلت في السودان حيث بلغت نسبة متوسط6.08 % سنة 2013 وهذا راجع إلى الطابع الزراعي لهذا البلد.

الشكل رقم (1-1): تطور معدل الضغط الضريبي الإجمإلى للدول العربية لمتوسط الفترة 2012-2015.



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات الجدول رقم (1-2).

نلاحظ من خلال البيان التالي أن معدل متوسط الضغط الضريبي الإجمالي في الدول العربة خلال الفترة 2012-2015 في تناقص مستمر حيث كانت في سنة 2012 يبلغ11.22% إلى أن يصل سنة 2015 إلى 9.78 %وهذ راجع إلى تراجع الإيرادات الضريبية من جهة، وحدوث اضطرابات الأمنية ببعض الدول العربية في الآونة الاخيرة.

وهذا ما يسمي بالضغط الضريبي الوهمي وهو ما تختص به الدول التي تعتمد على الإيرادات البترولية ومنها الجزائر، وبالتالي فهو مؤشر لا يعطي الصورة الحقيقية لحجم الضغط الضريبي [1].

ويمكن تبرير انخفاض مستوى الضغط الضريبي لهذه الدول إلى ما يلي:

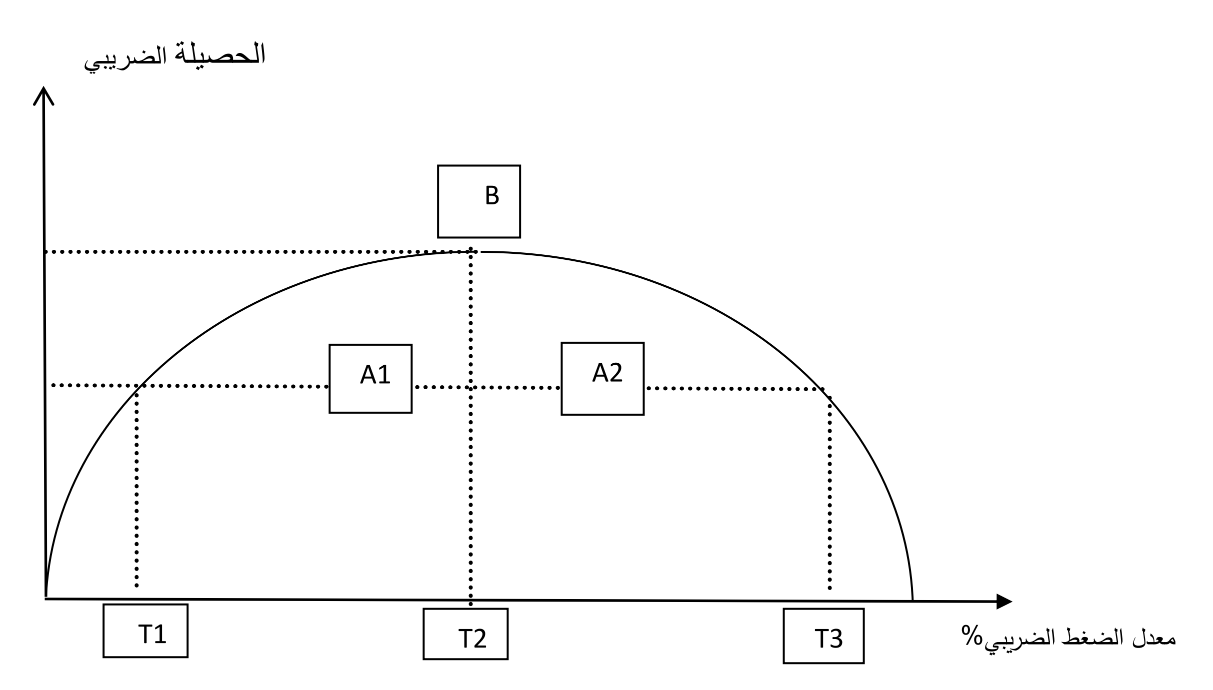
[1]- ولهي بوعلام وعجلان العياشي، **التهرب الجبائي كأحد مظاهر الفساد،** مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر، العدد 2008/08، ص 51.

- انخفاض الدخل الوطني؛
- تخلف الهياكل الضريبية؛
- ضعف التشريع الضريبي، وعدم كفاءة الإدارة الضريبية وكثرة الإعفاءات؛
- انخفاض الوعي الضريبي لدي المكلفين بالضريبة؛
- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي من جهة والنشاطات الموازية من جهة أخرى.

ربعا–معدل الضغط الضريبي الأمثل وفق منحنى لا فر (Arthur. Laffer):

وحسب ما جاء به الاقتصادي الأمريكي لافر أستاذ في جامعة كارولين والمستشار الاقتصادي للرئيس ريغن سنة 1980، وانطلاقا من مبدأ (الضريبة تقتل الضريبة)، الذي يثبت فيه بان كل زيادة في الضغط الضريبي تؤدي إلى زيادة في الحصيلة الضريبية للدولة [1]، ولكن فقط إلى حد معين يسمي نقطة العتبة المثلى، بمعني أن هناك مستوى حرج إذا تخطته معدلات الاقتطاع يعمل على تثبيط النشاط الاقتصادي ودون أي مردودية تجبي من ذلك[2]، وبعد ذلك فان أي زيادة في الضغط الضريبي تؤدي إلى تراجع الحصيلة الضريبية. حيث صاغ هذه النظرية بما يعرف في الوقت الحالي بمنحني لا فر، الذي يبين العلاقة بين الحصيلة الضريبية والمعدلات الضريبية. وذلك حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (1–2): منحني لافر



المصدر: المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص:129.

[1] – بلعزوز بن على وعبد الكريم قندوز، **مبدأ الضريبة تقتل الضريبة بين ابن خلدون ولافر**، ورقة بحثية مقدمة للمعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، مدريد، نوفمبر، 2006، ص: 16.

[2]- Pierre Beltrame, op.cit., p : 162.

الملاحظ من الشكل أعلاه أن هناك علاقة طردية بين الحصيلة الضريبية ومعدلات الاقتطاع الضريبي إلى غاية بلوغ المنحنى حده الأقصى (العتبة الحرجة) [1]، أي بداية من المعدل (T1) إلى (T2) يؤدي إلى زيادة في الحصيلة الضريبية أين المكلفين بالضريبة يقبلون الضريبة و لا ينقصون من نشاطاتهم الخاضعة لها و هو الجزء المعبر عنه بالمنطقة (A1)، وذلك وصولا إلى النقطة(B) اين تكون هذه الحصيلة في حدها الأقصى (العتبة القصوى)، تراجع في الحصيلة الضريبية الاقتطاعات وثم أي زيادة في المعدلات الضريبية يتبعه إنخفاض في النشاط الخاضع للضريبة أو زيادة في حجم التهرب و الغش الضريبي مما ينتج تراجع في الحصيلة الضريبية المعبر عنها بالمنطقة (A2) مما يؤدي بالضرورة إلى انخفاض المداخيل الضريبية حتى انعدامها عند بلوغ المعدل (T3).

ومما تجدر الإشارة إليه أن هذه القانون أدركه العلامة إبن خلدون منذ القدم، وذلك في كتاباته فيما يخص الضرائب على أن التوسع في الضريبة يؤدى إلى ترك بعض الأنشطة الاقتصادية، وهذا ما يغري الحكام برفع معدلات الضريبة لإجبار الافراد على ما نقص من الحصيلة.

وبنفس هذه المبادئ ما جاء في وصية الإمام علي كرم الله وجهه منذ أربعة عشر قرن، إلى أحد ولاته حيث كتب قائلا " تفقد أمر الخراج بما يصلح أهله ففي صلاحه صلاحهم وصلاح لمن سواهم، ولا صلاح لمن سواهم إلا بهم، لأن الناس كلهم عيال على الخراج وأهله، وليكن نظرك في عمارة الأرض أبلغ من نظرك في استجلاب الخراج، لأن ذلك لا يدرك إلا بالعمارة ومن طلب الخراج بغير عمارة أخرب البلاد وأهلك العباد ولم يستقم أمره إلا قليلا [2]".

الفرع الثاني: الطاقة الضريبية والجهد الضريبي

أولا-الطاقة الضريبية (المقدرة التكليفية).

تعد الضريبة الأداة الوحيدة من أدوات السياسة المالية التي تلجا إليها الدولة لتمويل نفقاتها، الا انها تدرك تماما ان سلطتها في ذلك نسبية لان استخدام الضريبة محدود بمقدار الطاقة الضريبية التي تمثل قدرة المجتمع على المساهمة الضريبية للوصول إلى اقصى ضريبة يمكن تحصيلها من الدخل لتغطية نفقاتها.

وتحدد الطاقة الضريبية المدي الذي يمكن أن يصل إليه العبء الضريبي من حيث الآثار الاقتصادية الناجمة عن اقتطاع الضريبة والتي تعكس ردود أفعال المكلفين إزاءها في أوجه النشطات المختلفة[3].

وبالتالي فإن مفهوم الطاقة الضريبية يثير الكثير من الجدل لكونه يختلط بمفهوم القدرة على الدفع الذي يعد كمعيار للعدالة الضريبية، حيث تعرف بأنها "قدرة المجتمع على مساهمته في تحمل عبء الضريبة" [4].

1- Michel Bouvier, Production Au Droit Fiscale Générale Et La Théorie De L'impôt, 6eme Edition, LGDJ, Paris, 2004, p : 208.

2 – حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، مرجع سبق ذكره، ص:116.

3 – عبد الهادي النجار، **الفائض الاقتصادي الفعلي ودور الضريبة في تعبئة الاقتصاد المصري**، المكتب المصري الحديث، مصر، 1974، ص:226.

4 – صلاح زين الدين، **الإصلاح الضريبي**، دار النهضة العربية، الطبعة الاولي، القاهرة، مصر، 2000، ص:49.

أما في سياق أخر فيقصد بها " الحد الأقصى من الأموال التي يمكن للحكومة الحصول عليها من دافعي الضرائب تحت ظروف معينة، وبشكل لا يؤدي إلى آثار ضارة على الاقتصاد الوطني أو على نشاط الافراد"[1].

ويقصد بالطاقة الضريبية قدرة مجموع المواطنين على المساهمة الضريبية، أو كما يسمي أحيانا المقدرة التكليفية القومية أو العبء الضريبي الأمثل إلى قدرة الدخل القومي علي تحمل الضرائب، أو أنها تمثل الحدود القصوى للإيرادات التي يمكن تحصيلها من خلال فرض الضرائب مع الأخذ بعين الإعتبار حجم الناتج الإجمالي وهيكله، ومقدار النفقات العامة ومستوي إنتاجيتها مع مراعات المقدرة التكليفية للأفراد في دفع الضرائب وقدرة الحكومة على جبايتها وتحصيلها [2]،

ويعرفها كذلك اللورد جوزيه ستامب الطاقة الضريبية بأنها الدخل القومي مطروحا منه المبالغ اللازمة لإبقاء السكان عند مستوى الكفاف، أو أنها المقدرة الإنتاجية للمجتمع مقومة بالنقود مطروحا منها مستوى الاستهلاك على أساس نقدي [3].

وحسب رأى دالتون فإنه يوجد نوعين من الطاقة الضريبية [4]:

النوع الأول: هو الطاقة الضريبية المطلقة لدولة واحدة، أيم ما يمكن إقتطاعه من الاقتصاد القومي بشكل ضريبة دون إحداث آثار سلبية تنج عن تجاوز الايرادات الضريبية لحدود طاقة الدولة المطلقة.

أما النوع الثاني: فهو الطاقة الضريبية النسبية لدولتين أو أكثر، وهو يعني القيام بمقارنة نسبة إسهام الايرادات الضريبية إلى مجمل الناتج المحلي بين الدولتين. وحينها يتبين أن إحدى الدولتين، قد تجاوزت الطاقة الضريبية، نسبة إلى الدولة الأخرى وبالعكس.

وعليه يمكن القول إن مصطلح الطاقة الضريبية الذي يقصد به قدرة المجتمع على تحمل الضرائب يختلط بفكرة الحد الأعلى لسعر الضرائب حتى أنه يمكن القول بأن العوامل التي تحدد نسب الطاقة الضريبية هي ذاتها التي تحدد سعر الضريبة [5].

ومن خلال ما سبق يلاحظ أن الطاقة الضريبية تختلف من بلد إلى أخر ووقت إلى أخر، نظرا لارتباطها بالظروف والعوامل الاقتصادية والمالية والاجتماعية المختلفة، وتتفاعل مع هذه الظروف مما يضفي عليها صفة التطور والحركة [6].

---

[1] –محمد البنا، مرجع سبق ذكره، ص:257.

[2] – هاشم محمد العرقوب، **الدور التمويلي للضرائب في بلدان عربية مختارة**، مجلة تنمية الرافدين، العدد 28، 2006، ص: 141.

[3] – ماجد محمد يوسف رابي، **الأسباب الموجبة لإصلاح قوانين الضرائب غير المباشرة في فلسطين**، أطروحة درجة الماجستير في إدارة السياسة الاقتصادية، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين. 2003، ص:68.

[4] –محمد البنا، مرجع سبق ذكره، ص:259.

[5] – صلاح زين الدين، مرجع سبق ذكره، ص–ص50–52.

[6] –حسن عواضه، مرجع سبق ذكره، ص477.

وبالتالي فإنها تدخل ضمن إطار السياسة المالية وتحديدها يتوقف على عدد من عوامل مثل مستوى الدخل القومي وتوزيعه، وطبيعة الهيكل الاقتصادي ودرجة التفاوت الاجتماعي بين الطبقات، كما تتوقف على الأهداف الآنية والمستقبلية للسياسات الاقتصادية والمالية للدولة.

ثانيا–العوامل المؤثرة في تقدير حجم الطاقة الضريبية:

1-حجم الدخل القومي:

لا تعدو الضرائب أن تكون دخلا مشتقا، فهي تؤخذ من الدخل القومي، وبالتالي فإن مقدرة الدول للحصول على اقتطاعات من الضرائب التي تفرض على حجم الدخل الوطني المتولد عن عناصر الإنتاج المختلفة كما تصب استخدامات هذه الدخول وانفاقها على التداول والاستهلاك، ويتوقف هذا كله على عنصر موضوعي وهو الدخل الوطني، بحيث ترتفع هذه المقدرة بارتفاع مستوي الدخل وتنخفض بانخفاضه [1].

2-توزيع الدخل والثروة:

تؤثر طريقة توزيع الدخول على المقدرة التكليفية العامة، وذلك لما لها من أثر على تحديد الأسلوب الفني لتنظيم الاقتطاع الضريبي، إذ يفضل تطبيق الضرائب النسبية في المجتمعات التي يقل فيها درجة التفاوت بين ثروات الأفراد، بينما يفضل تطبيق الضرائب التصاعدية في المجتمعات التي تزداد فيها درجات التفاوت لأنها تصيب عدد محدود من الدخول والثروات المرتفعة [2].

3-حجم السكان:

يؤثر الهيكل السكاني لمجتمع معين علي مقدرته التكليفية، ذلك أن المجتمعات التي تكون غالبيتها من أفراد في سن العمل، أي فالعمر الإنتاجي يكون أقدر على خلق الدخول وتحمل العبء الضريبي، مقارنة بمجتمعات مساوية لها في عدد السكان وحجم الدخل، تكون غالبية افراده في سن الطفولة او الشيخوخة.

4-حد الكفاف:

إن المشرع يعتمد في تحديد الأدنى اللازم للمعيشة على ما يلزم للفرد العادي وأسرته في ضوء المستوي الاجتماعي السائد، ويمكن التعرف على هذا المستوي الاجتماعي من خلال متوسط نصيب الفرد من الدخل الوطني، وذلك عن طريق إعفاء هذا الحد الأدنى للمعيشة، ويسقط هذا الإعفاء بمجرد تجاوز الدخل حد معين يعتبر كافيا لمواجه أعباء المعيشة [3].

5-**الانفاق الحكومي:** يساهم الانفاق الحكومي في تحديد حجم الطاقة الضريبية، لان الدول تحصل على إيراداتها من دخول الافراد عن نشاطهم الخاص لان اتساع هذا النشاط يؤدي إلى زيادة الطاقة الضريبية.

[1] – عبد الكريم صادق بركات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 188.

[2] – السيد المرسى حجازي، **مبادئ الاقتصاد العام (الضرائب والموازنة العامة)**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص:88.

[3] – رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره، ص: 307.

6- **هيكل النظام الضريبي السائد في اقتصاديات الدول:** ونقصد به كفاءة الجهاز الإداري الضريبي وملائمته للإطار المؤسسي للمجتمع، فضلا عن أهمية النظام السياسي، والطرق التي تحصل بها الإيرادات وأوجه الانفاق العام ومدي اقتناع الافراد بجدوى تلك النفقات، ففي فرنسا وبلجيكا مثلا نجد أن الإنفاق الحكومي يتعدى نسبة50% من الناتج المحلي (2001) والإيرادات الضريبية تتعدي 50% أيضا من الناتج المحلي وهذا في ضوء ارتفاع مستوي المعيشة والخدمات التي تقدمها الحكومات [1].

7- **هيكل الاقتصاد الوطني:** تؤثر طبيعة الاقتصاد على المقدرة التكليفية للمجتمع، اذ تقل هذه المقدرة في المجتمعات الزراعية مقارنة بالمجتمعات الصناعية المتطورة من جراء انخفاض درجة سيولة الدخول، ففي الأولى التي تتميز عادة بالانخفاض النسبي وازدياد حجم الاستهلاك الذاتي فيها نتيجة ضآلة نطاق الدائرة الاقتصادية وقلة رؤوس الأموال مما يؤدى إلى إنكماش المادة الخاضعة للضريبة.

ثانيا–الضغط الضريبي النفسي

لا تقتصر الدراسة المنهجية علي سلوك الافراد بأداء الضرائب على تحليل المتغيرات الاقتصادية، بل تتناول أيضا العوامل النفسية، ولقد أوضحت الدراسات الضريبية ما ينطوي عليه الضغط النفسي الذي يثيره فرض الضرائب من إنطباعات لدي المكلفين ينعكس صداها على تصرفاتهم بحيث يعبر الضغط الضريبي النفسي عن الشعور النفسي للمكلفين تجاه الضرائب ومدى ما يتحملونه من عبء ضريبي [2]، ويتوقف الضغط الضريبي النفسي على عدة عوامل هي:

1- **طبيعة الضرائب:** مما لا شك فيه أن أي كيان ضريبي يعتمد على العديد من الصور الفنية للإخضاع الضريبي، التي تتمثل فيه كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بحيث تؤثر على مدى قبول المكلفين لكل منها، بحيث ترتفع حدة الضغط الضريبي النفسي بالنسبة للضرائب المباشرة نظرا لارتفاع درجة شعور المكلفين بعبئها حيث أنها تسمح بمقابلة بين كل من قيمة الضريبة وعناصر وعائها، على عكس الضرائب غير المباشرة التي ينخفض مستوى الضغط الضريبي النفسي نتيجة إنخفاض درجة شعور المكلفين بعبئها، كونها مدرجة في سعر السلعة [3].

2- **إستقرار الضرائب:** يعتبر الإستقرار الضريبي من بين العوامل التي تؤثر تأثيرا بالغا على مستوى الضغط الضريبي ، بحيث يؤدي الاستقرار الضريبي إلى انخفاض مستوي الضغط الضريبي النفسي، وذلك لما يوفره من وضوح في التشريع الضريبي وسهولة في الإجراءات الإدارية المتعلقة بالربط والتحصيل، بينما يزداد مستوى هذا الضغط في نظام ضريبي يشهد عدة تعديلات التي تصعب مهمة إدارة الضرائب وتحصيل قيمتها وكذلك تحدث مشاكل للمكلف نتيجة تغيير نمط

[1] – محمد البنا، مرجع سبق ذكره، ص:261.

[2]– عبد الكريم صادق بركات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 198.

[3] –ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2011، ص147.

فرض الضريبة، مما يدفع المكلفين إلى رفض كل مشروع للإصلاح الضريبي لا يسعي إلى تبسيط الإجراءات الإدارية ولأسس الربط والتحصيل [1].

3- **الوعي الضريبي:** يرتبط الوعي الضريبي بمدى إقتناع المكلف بدفع الضريبة قصد الإسهام في تمويل برامج الإنفاق العام، ويتوقف هذا الاقتناع على مستوى ترشيد المكلفين وإدراكهم بالتزاماتهم الضريبية، وتؤثر درجة الوعي الضريبي لدى المكلفين على الضغط النفسي للإخضاع الضريبي بحيث يؤدي ارتفاع ذلك الوعي إلى انخفاض الضغط الضريبي، لذلك لا وجود للضغط الضريبي النفسي في حالة ما إذا أعتبر المكلف الضريبة أمرا ضروريا، كما أن تعقد النظام الضريبي من جهة وسعي الدولة في البحث عن موارد إضافية لتمويل النفقات العامة المتزايدة من جهة أخرى، يؤدي إلى زيادة الضغط الضريبي، مما ينعكس سلبا على فعالية النظام الضريبي ويدفع بالمكلفين إلى إستعمال كافة الطرق للتهرب من دفع الضريبة[2].

ثالثا–الجهد الضريبي.

ويقصد به مجموع الضرائب التي يدفعها المجتمع فعلا منسوبا إلى طاقته الضريبية، أو هو نسبة الضرائب الفعلية (الإيراد الضريبي الفعلي) إلى إجمالي الضرائب الممكنة التحصيل [3]، ويعبر الجهد الضريبي عن المدي الذي يتحمله المجتمع من طاقة ضريبية على شكل ضرائب، او الكم الذي استغلته الدولة من الطاقة الضريبية للمجتمع وإذا تجاوز الجهد الضريبي للدولة الواحد الصحيح فان الضرائب المحصلة فعلا تفوق الطاقة الضريبة لذلك المجتمع، مما يعني أن هذا المجتمع يبذل جهدا أكبر في الاقتطاع الضريبي، وإنخفاض هذه النسبة عن الواحد الصحيح يعني أن هذه الدولة لم تبلغ طاقتها الضريبية بعد، وبالتالي فإمكانية زيادة نسبة أو معدلات الضريبة ممكنة لبلوغ الحد الأقصى للطاقة الضريبية[4].

ويتم قياس مؤشر الجهد الضريبي من خلال الصيغة الرياضية التالية [5]:

$$\text{معدل الجهد الضريبي} = \frac{\text{الضرائب المحققة}}{\text{الضرائب الممكنة}}$$

[1] – فوزي عبد المنعم، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص:131.

[2] – ناصر مراد، مرجع سبق ذكره، ص148.

[3] – جلول حروشي، **الضغط الضريبي في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001، ص:28.

[4] – وسيلة طالب، مرجع سبق دكره، ص–ص:22–23.

[5] – سميرة إبراهيم أيوب، **صندوق النقد الدولي وقضية الإصلاح الاقتصادي والمالي (دراسة تحليلية تقييمية)**، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 2000، ص:109.

ولقياس الجهد الضريبي من خلال هذا المقياس، نقوم بحساب الضغط الضريبي لكل دولة على حدى من مجموعة الدول، وهذا بأخذ بنسبة الايرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي، ثم نحسب متوسط الضغط الضريبي واعتبار متوسط الضغط الضريبي لهذه المجموعة واعتباره هو معدل الطاقة الضريبية أو او الضغط الضريبي الأمثل، وبالتالي يتم احتساب الجهد الضريبي لكل دولة من دول المجموعة من خلال نسبة الضغط الضريبي لكل دولة منسوبا إلى متوسط الضغط الضريبي الأمثل للمجموعة ككل، ويكون ناتج النسبة هو الجهد الضريبي، وبالتالي فإن الدولة التي يكون فيها نسبة الناتج أقل من الواحد الصحيح لم تستغل كامل طاقتها الضريبية، بينما الدولة التي تزيد فيها نسبة الجهد الضريبي عن الواحد الصحيح تكوت قد إستغلت طاقتها الضريبية أكثر مما يجب، اما إذا كانت نسبة الجهد الضريبي تساوي الواحد فان الدولة قد استغلت طاقتها بشكل جيد وكامل.

والجدول التالي يمثل مؤشرات الطاقة الضريبية لمجموعة من البلدان العربية:

الجدول رقم(1-3): الجهد الضريبي لمجموعة من البلدان العربية من (2011 -2015) الوحدة (%)

السنة		2011	2012	2013	2014	2015*
تونس	الضغط الضريبي	27.8	27.9	21.7	23.0	21.8
	الجهد الضريبي	1.56	1.57	1.21	1.29	1.22
الجزائر	الضغط الضريبي	11.5	11.8	12.2	12.9	13.4
	الجهد الضريبي	0.65	0.66	0.68	0.72	0.75
المغرب	الضغط الضريبي	23.0	24.0	22.4	22.1	21.2
	الجهد الضريبي	1.29	1.35	1.26	1.24	1.19
مصر	الضغط الضريبي	14.0	12.5	13.6	12.1	12.6
	الجهد الضريبي	0.78	1.57	0.76	0.68	0.70
مورتانيا	الضغط الضريبي	15.7	21.1	21.5	16.3	18.1
	الجهد الضريبي	0.88	1.185	1.20	0.92	1.02
الاردن	الضغط الضريبي	15.0	15.4	15.6	15.9	15.5
	الجهد الضريبي	0.84	0.86	0.876	0.89	0.87
المتوسط		17.8	18.8	17.8	17.05	17.1
متوسط الضغط الضريبي (2011-2015)		17.8				

* بيانات فعلية اولية

المصدر: من اعداد الطالب بالاستناد إلى احصائيات التقرير الاقتصادي العربي لسنة 2016 الصادر عن الصندوق النقد الدولي، متاح على الموقع الالكتروني http://www.amf.org.ae/ar/content/ ، مرجع سبق ذكره.

وبالنظر إلى الجدول رقم (1-3) نلاحظ أن نسبة الضغط الضريبي في غالبية الدول قيد الدراسة منخفضة، مقارنة بالنسبة إلى المعدل المرجعي الذي حدده (Colin Clark) بنحو 25%، ماعدا تونس التي تقترب من هذا المعدل اين بلغ 27% سنة2011 ثم بلغ بالانخفاض إلى 21% سنة 2015، ويلاحظ ان متوسط الضغط الضريبي الأمثل بلغ فترة الدراسة (2011-2015) لدول العينة 17.8، في حين أن الضغط الضريبي في الجزائر يتراوح ما بين 11.5 % 13.4 % خلال فترة الدراسة، وهذا مؤشر على انخفاض نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي اذا ما قورن بمتوسط الجهد الضريبي

لمجموعة الدول قيد الدراسة، مما يعني ان الاوعية الضريبية لم تستغل كامل طاقتها الضريبية كما ينبغي، ففي سنة2011 استغلت ما نسبته65 % فقط، اما في سنة 2015 فقد وصلت إلى 75%، ويعود هذا الانخفاض في الإيرادات الضريبية إلى إعتماد الجزائر بالدرجة الأولى على عائدات النفط، وكذلك إلى المعيقات الضريبية التي تشترك فيها معظم الدول النامية الأخرى مثل تعقد النظام الضريبي وضعف التشريع وكثرة التعديلات وانخفاض الوعي وانتشار التهرب الضريبي... الخ.

المطلب الثالث: أثار الضريبة على المتغيرات الاقتصادية الكلية

إن التطور الذي لحق بدور الضريبة على مر العصور كونها أهم مصدر من مصادر إيرادات الدولة لمواجهة الأعباء العامة، لم يعد يتماشى مع الدور الذي أصبحت تمارسه الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، بحيث أصبحت الضريبة وفقا لذلك وسيلة بحد ذاتها تسعي الدولة من خلالها في تطبيق سياساتها المالية للتدخل في النشاط الاقتصادي لتحقيق غاياتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية وحتى السياسية، لذلك فإنها تعتبر من الموضوعات الهامة والخطيرة التي تشغل بال الحكومات لما لها من آثار إيجابية وأخرى سليبة على المتغيرات الاقتصادية الكلية.

ومما سبق سوف نتناول الآثار الاقتصادية للضرائب من خلال دراسة آثار الضريبية على توزيع الدخل والاستهلاك والادخار والانتاج والمستوى العام للأسعار، وذلك على النحو التالي:

أولا–أثر الضرائب على توزيع الدخل: لقد أصبحت سياسة الحد من تفاوت في الدخول والثروات الشغل الشاغل للعديد من الدول الحديثة، زيادة علي أنها هدفا اجتماعيا وسياسيا تسعي الدولة إلى تحقيقه [1]، ويعد هدف تحقيق العدالة في توزيع الدخل بإستخدام الفن الضريبي خاصة والسياسية المالية عامة، أحد أهم الأهداف التي تسعي الدول المتقدمة اقتصاديا والنامية لتحقيقه على حدي سواء، بسبب دوره الكبير في تحقيق الاستقرار الاجتماعي خصوصا مع اتساع فجوة التفاوت بين الطبقات [2].

تمارس الضريبة أثر اجتماعيا من خلال إعادة توزيع الدخل بين طبقات وفئات المجتمع وذلك باعتبارها تمثل اقتطاعا من دخول الافراد ووسيلة لتمويل النفقات العامة، ولتحقيق الأهداف الاجتماعية للضريبة عن طريق الحد من التفاوت في الدخول بين طبقات المجتمع تستخدم في ذلك عدة أساليب، أهمها الضرائب التصاعدية ذات السعر المرتفع على أصحاب الدخول المرتفعة وتخفيف العبء على أصحاب الدخول المنخفضة.

وفي هذا الصدد يمكن الإعتماد على عناصر وأدوات السياسة الضريبية، وذلك بتقدير الإعفاءات لشرائح الدخل الدنيا وإعفاء الحد الأدنى للمعيشة وأخذ الظروف العائلية في الاعتبار، وكذلك مراعاة طبيعة مصدر الدخل ومختلف الظروف الشخصية للمكلف.

1– فتحي احمد ذياب، مرجع سبق ذكره، ص:171.

2 – حنان عبد الخضر هاشم وحسين على عبد السيد، **دراسة تحليلية حول أثر السياسة الضريبية في بعض متغيرات الاقتصاد الكلى في العراق**، مركز دراسات الكوفة، العدد الثاني والعشرون، 2011، ص–ص: 272-273.

ويترتب على أثر الضريبة النهائي في الحد من التفاوت في توزيع الدخل بين طبقات المجتمع يتطلب أن يأخذ بعين الاعتبار أثر الانفاق العام، حيث يمكن لسياسة الانفاق العام أن تدعم الأهداف الاجتماعية للسياسة الضريبية أو تعرقل نجاحها الأمر الذي يتطلب أن تعمل السياستين في نفس الاتجاه[1]،لإن زيادة النفقات العامة التي يستهدف من خلالها أصحاب الدخول المنخفضة ، فان الأثر الاجتماعي للسياسة الضريبية يمكن أن يتدعم بشكل كبير، أما إذا وجهت سياسة الإنفاق العام لأصحاب الدخول المرتفعة فإن الغرض الاجتماعي لن يتحقق بشكل فعال.

ومما تجدر الإشارة إليه أن فرض الضرائب غير المباشرة بمعدلات مرتفعة، تكون أشد وقعا على الطبقات محدودة الدخل، خصوصا إذا ما أصابت سلع ضرورية، ومن ثم لها أثر عكسي على إعادة توزيع الدخول، بينما تؤثر الضرائب المباشرة على الطبقات الغنية ومستوى ادخارهم.

وفى هذا السياق يمكن القول أن السياسة الضريبية لكي تنجح في إعادة توزيع الدخول يبغي أن تتسم كل من ضرائب الدخل والاستهلاك بالتصاعدية، وبذلك تستطيع ضرائب الدخل أن تستقطع نسبة أكبر من الدخل كلما إزداد مقداره، أما في حالة الضرائب على السلع والخدمات تتحقق التصاعدية عن طريق التمييز بين هذه السلع والخدمات على أساس الفئات المستهلكة [2].

ثانيا-أثر الضريبة على الاستهلاك والادخار: مما لا شك فيه أن الدخل هو مصدر كل من الاستهلاك والادخار، والضريبة لا تتعدي كونها اقتطاع نقدي من دخول الافراد، هذا ما سيؤدي إلى نقص في مكونات الدخل، لكن يختلف هذا التأثير باختلاف الفئة التي يقع عليها عبء الضريبة وعلى نوع الضريبة ودرجة مرونة العرض والطلب على السلعة [3].

1- **أثر الضرائب على الاستهلاك:** يعرف الاستهلاك أو الانفاق الاستهلاكي بأنه " إنفاق جزء من الدخل على السلع الاستهلاكية التي يمكن إستعمالها لإشباع حاجات القطاع العائلي"[4].

وبالتالي فإن الضرائب المفروضة تؤدي إلى تخفيض الدخول النقدية والمتاحة للأفراد الذين يتحملون العبء النهائي للضريبة، وعليه تؤثر بالسلب على ما يستهلكونه من سلع وخدمات وذلك من خلال أثرها على مستوى الأسعار، ويمكن أن نفرق في هذا المجال بين أثر الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة كما يلي:

أ- **الضرائب المباشرة:** إن فرض الضرائب المباشرة على الأفراد ذوي الدخل المحدود عموما تؤدي إلى تخفيض القوة الشرائية لهم، وبالتالي انخفاض الدخل الممكن التصرف فيه، ويتجلى هذا التأثير في تقليل جزء من دخول المكلفين مما يدفعهم للتضحية ببعض السلع والخدمات وخاصة السلع الكمالية، مما يؤدي إلى انخفاض الطلب عليها، إلا أن هذا الإنخفاض يتفاوت من سلعة إلى أخري

1- يونس احمد البطريق، **أصول المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، ص: 162.

2 -محمد البنا، مرجع سبق ذكره، ص: 254.

3 - عادل العلي، مرجع سبق ذكره، ص: 264.

4 -عبد الحميد عبد المطلب، **الاقتصاد الكلي (النظرية والسياسات)**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص: 145.

تبعا لدرجة مرونة الطلب عليها، فالسلع ذات الطلب المرن يتأثر استهلاكها نتيجة لفرض الضرائب أكثر من ذات الطلب غير المرن التي لا يستطيع المكلفون الإستغناء عليها إلا في حدود ضيقة مثل السلع الضرورية [1]،كما يتوقف تأثير الضرائب علي الاستهلاك من ناحية أخري علي حجم الدخل، فأصحاب الدخول المرتفعة لا يقلل فرض الضريبة من استهلاكهم، لانهم في الغالب يدفعونها من مدخراتهم، اما الطبقة ذات الدخول المتدنية فإنها تتأثر بالضريبة بصورة كبيرة، إذ تقلل من استهلاكها وخاصة بالنسبة إلى السلع ذات الطلب غير المرن[2].

ب- **الضرائب غير المباشرة:** تؤدي الضرائب غير المباشرة أي الضرائب على الانفاق إلى إرتفاع سعر السلع والخدمات النهائية وهو ما يؤثر بدرجة أو أخري في الطلب الكلي ما يعرض الإنتاج لانخفاض الحافز على الإنتاج مع تناقص الطلب وانخفاض مستوي الأرباح التي يحققها المنتجون[3].

ومن جهة أخري يتوقف أثر الضريبية على استهلاك الأفراد وما تفعله الدولة بحصيلة الضرائب، فإذا جمدت الدولة هذه الحصيلة فإن الاستهلاك يتجه نحو الانخفاض، أما إذا توسعت في استخدامه على طلب السلع والخدمات فإن نقص استهلاك الأفراد الناتج عن فرض الضرائب قد يعوضه زيادة الذي يحدثه إنفاق الدولة [4].

أثر الضريبة على الادخار: يعرف الادخار على أنه "الدخل المكتسب ولكنه لم ينفق على الاستهلاك، أي أنه الجزء الذي احتفظ به بعد الاستهلاك" [5]، ويتكون الادخار الوطني علي وجه التحديد من الادخار العام الذي تقوم به الدولة والادخار الخاص الذي يقوم به الأفراد، في الغالب ولكي تقوم الدولة بإستثماراتها قد تلجا إلى استخدام الضريبة كأداة لتكوين التراكم الرأسمالي لزيادة فرص الاستثمار، ويمكن القول أن أثر الضريبة في الادخار العام يكون أثرا إيجابيا، على عكس الادخار الخاص الذي لا يكون كذلك في أغلب الحالات [6].

ويبدو جليا أن فرض الضريبة يؤدي إلى أثر سلبي على الادخارات التي تتحقق من الدخول، إلا أن أثر الضريبة على حجم الادخار يتوقف بطبيعة الحال على حجم الدخل الفردي ومستوى المعيشة، والتنظيم الفني للضرائب ورغبة الافراد على العمل والإنتاج [7].

ويختلف أثر الضريبة في الادخار بحسب نوع الضرائب، فالضرائب المباشرة التي تتخذ الدخل وعاء لها، بحيث يكون أثرها في الادخار عموما سلبيا وبصورة أكبر من الضرائب غير المباشرة، خاصة إذا

---

[1] – عادل احمد حشيش، مرجع سبق ذكره، ص:202.

[2] – سوزي عدلي ناشد، المالية **العامة (النفقات العامة –الإيرادات العامة – الميزانية العامة)**، مرجع سبق ذكره، ص:220.

[3] – محمد البنا، مرجع سبق ذكره، ص:251.

[4] – عادل احمد حشيش، المرجع نفسه، ص:203.

[5] – عبد الحميد عبد المطلب، مرجع سبق ذكره، ص:145.

[6] – محمد دويدار، **دراسات في الاقتصاد المالي**، الدار الجامعية، الإسكندرية،1985، ص–ص: 270–271.

[7]– سوزي عدلي ناشد، (النفقات العامة –الإيرادات العامة – الميزانية العامة)، مرجع سبق ذكره، ص:212.

تعلق الأمر بالفئات ذات الدخول المرتفعة التي تخصص جزءا كبيرا من دخلها للادخار، لان العبء الضريبي الذي يقع على هذه الضرائب تتحمله الفئات ذوي الدخول المرتفعة، مما تدفع الضريبة المرتفعة على أرباح الشركات بأصحابها في الغالب إلى [1]:

- المبالغة فيما يسمح به القانون بخصمه عند تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل الحصيلة الضريبية ولا يفيد الادخار الخاص في نفس الوقت، إذ أن المبالغة في تقدير النفقات الواجبة الخصم عادة ما يؤدى إلى زيادة الدخول التي توجه إلى الاستهلاك وليس للادخار؛
- ارتفاع أسعار الضرائب يدفع أصحاب المؤسسات إلى التهرب الضريبي بالطرق المشروعة وغير المشروعة مما يفقد الدولة قدر كبير من الحصيلة الضريبية.

ثالثا–أثر الضرائب على الإنتاج والاستثمار: إن كان فرض الضرائب يؤثر على الاستهلاك فهو حتما سيؤثر على الإنتاج بشكل مباشر أو غير مباشر، حيث ينصرف الأثر المباشر إلى أثار الضريبة على الاستثمار أي حركة عناصر الإنتاج بين القطاعات المختلفة وعلى تكوين رؤوس الأموال، بينما تنصرف الأثار غير المباشرة على الإنتاج في تأثيرها على الاستهلاك باعتباره المحدد الأساسي للطلب الكلي بجانب الطلب على الاستثمار، وهو ما سنتطرق إليه فيما يلي:

1- **الأثر الضرائب على الإنتاج:** تؤثر الضريبة في القوة الشرائية للفرد ومن ثم في مستوي معيشته، وتؤثر في إنتاجيتهم، كما تؤثر في الضرائب في الرغبة في العمل، فيري البعض أن الضريبة قد تؤدي إلى أثر توسعي على الإنتاج عندما يعمل المنتجون والعمال على تعويض النقص في دخولهم من خلال زيادة ساعات العمل ولجوء المنتجين إلى خفض نفقات الإنتاج ورفع مستوي الفن الإنتاجي والتوسع في الإنتاج، وتعرف الضريبة التي تؤدي إلى هذه النتائج بالضريبة المحفزة [2].
2- **أثر الضرائب على حركة عناصر الإنتاج:** كما أشرنا سابق أن الضرائب تؤدي بالضرورة إلى تخفيض الدخول وخاصة دخول أصحاب المؤسسات والمشروعات، وبالتالي التأثير على مستوي الأرباح مما قد يسفر عنه خروج بعض المؤسسات من مجال الإنتاج، مما قد يؤثر على الإنتاج عموما، كما قد تؤدي الضرائب إلى تحويل وإنتقال المشروعات بين فروع الإنتاج المختلفة تبعا لاختلاف معدلات الأرباح في كل فرع، مما يشير إلى إمكانية إستخدام الضريبة لتوجيه الاستثمارات بين فروع الإنتاج المرغوب فيها من قبل الحكومة [3].

رابعا–أثر الضريبة على المستوى العام للأسعار: يترتب على فرض الضريبة اقتطاع جزء من دخول الأفراد، وثم يقل الطلب على سلع وخدمات معينة من جانب هؤلاء الأفراد نتيجة انخفاض حجم الاستهلاك، وبالتالي يؤدي ذلك إلى انخفاض أسعار هذه السلع، بشرط أن تدخل الدولة حصيلة

---

[1] –عادل العلي، **مرجع سبق ذكره**، ص: 266.

[2] –محمد خالد المهايني، " **دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع المقارن**، مجلة جامعة دمشق، المجلد: 19، العدد:02، دمشق، سوريا، 2003، ص:264.

[3] – محمد البنا، مرجع سبق ذكره، ص:251.

الضريبة في مجال التداول بمعني تستخدمها في تسديد قروض خارجية مثلا، أو تكوين احتياطي معين، ومنه يقل تيار الإنفاق النقدي وبالتالي يقل الطلب وتنخفض الأسعار وخاصة في فترات التضخم، أما في فترات الانكماش، حيث تلجأ الدولة إلى تقليل الاقتطاع الضريبي من دخول الأفراد، رغبة منها في تشجيع الإنفاق، مما يؤدي إلى حدوث حالة من الانتعاش وزيادة في الطلب الكلي الفعال، أما إذا استخدمت الدولة تلك الحصيلة في مجال التداول كشراء سلع وخدمات أو دفع رواتب العمال أو مبالغ مستحقة للموردين أو المقاولين، فإن هؤلاء يستخدمون هذه المبالغ في زيادة الطلب على السلع والخدمات مما يؤدي إلى عدم انخفاض الأسعار [1].

[1]- محمد عباس محرزي، مرجع سبق ذكره، ص 175.

خلاصة الفصل:

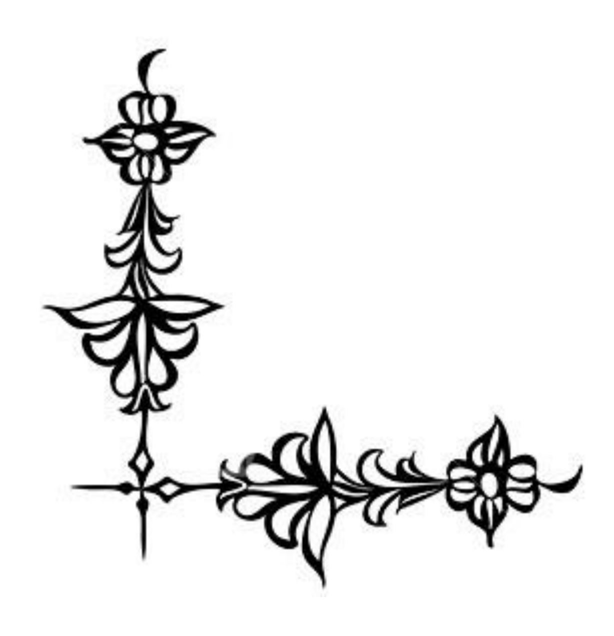
اعتبرت الضرائب خلال مراحل تطور الفكر المإلى محور الدراسات المالية وذلك باعتبارها أهم مصدر لإيرادات الدولة، ولأنها التعبير المإلى عن علاقة الدولة بالفرد، هذا بجانب أهمية دور الضريبة في تحقيق اهداف السياسة المالية للدولة، لذلك فان وجود الضريبة قد اقترن بوجود الدولة وارتبط بالسلطة في المجتمع السياسي منذ أقدم العصور وارتبط تطورها ومفهومها تماشيا مع تطور مع أنظمة الفكر الاقتصادي السائد في المجتمع، فمن مساعدة اختيارية للحاكم إلى فريضة يمليها واجب التضامن الاجتماعي إلى استنادها او ارتباطها بمساهمة الافراد في الأعباء العامة حسب مقدرتهم التكليفية وفقا لما يتطلب مفهوم العدالة السائدة، لذي يتضامن الافراد لدفع مبلغ الضريبة جبرا بغض النظر عن مدي انتفاعهم من الخدمات المقدمة من الدولة، ونتيجة لتطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي وتطور مفهوم الضريبة ليتماشى مع فكرة المالية الوظيفية، تعددت أنواع الضرائب واختلفت صورها الفنية من دولة إلى أخري بل لنفس المجتمع من فترة إلى أخرى، ولهذا اصبحت الأنظمة الضريبية لا تقتصر على نوع واحد من أنواع الضرائب وحسب، وانما تختار عند تصميم أنظمتها مزيجا متكاملا من الضرائب المتنوعة، يتلاءم والأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعي السياسة الضريبية خصوصا والسياسة المالية عموما لتحقيقها.

إن التنظيم الفني للضريبة يتأثر بطبيعة النظام السياسي والاقتصادي للدولة، فالإجراءات والطرق التي يتم اختيارها يجب ألا تخرج عن أهداف النظام السياسي والاقتصادي.



الفصــل الثانــي

السياق العام للسياسة الضريبية والنظام الضريبي



تمهيد:

إرتبط تطور مفهوم السياسة المالية بتطور تدخل الدولة بصورة مباشرة في إدارة الشؤون الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، هذا ما أدي إلى تطور فلسفة السياسة المالية من مجرد كونها أداة تقليدية للموازنة بين الإيرادات والنفقات العامة، بل أصبحت ضرورة لابد منها لتنظيم الجوانب المختلفة لحياة المجتمع واستمراره بشكل مناسب، وذلك عن طريق تدخلها بالأدوات والأساليب الممكنة ولعل من بين أهم أدواتها نجد السياسة الضريبية التي تعتبر أحد أدوات السياسة المالية لتوجيه أنظمتها الضريبية من أجل تحقيق أهداف أو أغراض اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية تهدف السلطة العامة تحقيقها من خلال سياستها العامة.

ويختلف تصميم الأنظمة الضريبية من دولة إلى أخرى تبعا لأيديولوجيات المجتمع وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وأهداف السياسة الضريبية التي تسعى إلى تحقيقها، وعلى فهم عميق بالأسس العلمية لتصميم النظم الضريبية. ففي البلدان المتقدمة إضافة لكونها أداة من هامة للحصول على الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، إلا أنها تلعب دورا هاما في ضمان الاستقرار الاقتصادي والنمو المتوازن وذلك بمعالجة التقلبات الاقتصادية الدورية ومحاربة الآثار الاقتصادية غير المرغوب فيها، عكس ما هو الحال عليه في البلدان النامية أين تزداد أهميتها خاصة فيما يتعلق بالهدف المالي وذلك بالنظر إلى الأوضاع الاقتصادية التي تعاني منها مثل ضعف القطاع الصناعي وعدم مرونة هياكلها الإنتاجية و إنخفاض مستوي نصيب الفرد من الدخل القومي وشيوع البطالة، مما إنعكس على سلبا على أنظمتها الضريبية وأصبحت غير ملائمة لأنها تتصف بعدم مرونتها ولا تستجيب لمتطلبات النمو و تغير هيكل النشاط الاقتصادي، وتعقدها وصعوبة ادارتها و الامتثال لأحكامها.

لذلك سنحاول في هذا الفصل إلقاء نظرة عن مفهوم السياسة المالية وتطورها وأهدافها، وكذا التطرق إلى مفاهيم السياسة الضريبية وخصائصها وأدوات تدخلاتها لتحقيق أهدافها، كما يتم التعرض الى المفاهيم العامة للنظام الضريبي اركانه ومحدداته، وفعاليته من خلال دراسة مؤشرات بناء وتصميم نظام ضريبي فعال، وفي الأخير عرض بنية النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات الضريبية لسنة 1992، لذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: مفهوم السياسة الضريبية وتطورها

المبحث الثاني: فعالية النظام الضريبي أركانه ومحدداته.

المبحث الثالث: عرض بنية النظام الضريبي الجزائري

المبحث الأول: مفهوم السياسة الضريبية وتطورها

تعد السياسة المالية في جل اقتصاديات الدول على إختلاف أنظمتها الاقتصادية أو السياسية الأداة الأكثر فعالية في مجال تحريك عجلة الاقتصاد ومعالجة المشاكل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المختلفة بما يسهم في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية الكلية، وذلك عن طريق تفعيل آلياتها المتمثلة في السياسة الضريبية في كونها جزء متكامل من السياسة المالية وهذه الأخيرة بدورها جزء من السياسة الاقتصادية العامة للدولة، الأمر الذي يستوجب ضرورة التنسيق والترابط بين هذه الأجزاء المختلفة، لان تصميم المكونات المختلفة للسياسة الضريبية بعيدا عن هذه العلاقة سوف يؤدي ليس فقط إلى وجود تعارض في الأهداف، بل قد يؤدي بالضرورة إلى تعارض في وسائل وأساليب تحقيق هذه الأهداف، مما ينعكس في النهاية الى إحداث آثار سلبية على فعالية السياسة الضريبية في تحقيق الأهداف المرجوة منها [1].

وبالتالي سوف نحاول في هذا السياق التعرض إلى مفهوم السياسة المالية وأهدافها ووسائلها وآليات تدخلاتها لتحقيق أهدافها.

المطلب الأول: مفهوم وتطور السياسة المالية وأهدافها.

ونسعى من خلال هذا المطلب التطرق إلى الإطار العام للسياسة المالية من حيث مفهومها وخصائصها تطورها عبر تاريخ الفكر الاقتصادي إضافة إلى أهدافها وأدواتها.

الفرع الأول: مفهوم السياسة المالية.

لقد تطورت مفاهيم وتعاريف السياسة المالية في تاريخ الفكر الاقتصادي مع تطورات فلسفة الفكر المإلى منذ أوائل القرن الحالي، ونتج ذلك عن تطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية، حيث أخذ هذا المفهوم يتطور ويتوسع مع إنتقال دور الدولة من الحياد الى التدخل ثم إلى كونها منتجة ومساهمة في النشاط الاقتصادي.

ومما لا شك فيه أن السياسة المالية تمتلك جذور نظرية تعد القاسم المشترك بين العديد من مدارس الفكر الاقتصادي، وكنتيجة لتعدد التعاريف حسب أراء رجال الاقتصاد وكتاب المالية العامة، سوف نحاول تقديم بعض تعاريف السياسة المالية ومراحل تطورها كالاتي:

أولا–تعريف السياسة المالية.

كانت السياسة المالية ترادف في معناها كلاً من المالية العامة وميزانية الدولة، حيث يرد كتاب المالية العامة (السياسة المالية) إلى كلمة فرنسية قديمة وهي "Fisc" وتعني حافظة النقود أو الخزانة[2].

وتعزز إستخدام هذا المصطلح على نطاق واسع أكاديمي بنشر كتاب "السياسة المالية ودورات الأعمال" للبروفيسور (Alain. H. HANSEN) ، و يعكس هذا مفهوم تطلعات السياسة المالية لتحقيق أهداف المجتمع الذي تعمل فيه [1].

---

1 – سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

2 – عادل احمد حشيش، اساسيات المالية العامة (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام)، مرجع سبق ذكره، ص:44.

ومع تطور دور الدولة أصبح هذا المعنى يضيق عن إستيعاب الوظائف والمهام الجديدة للدول وفي سياق هذا التطور فإنه يمكن تعريف السياسة المالية بأنها عبارة عن" النشاط المإلى للاقتصاد العام (بوحداته المختلفة ذات الطبيعة الاقتصادية والإدارية) وما يتبع هذا النشاط من آثار بالنسبة لمختلف قطاعات الاقتصاد القومي، وهي تتضمن تكيفًا كميًا لحجم الإنفاق العام والإيرادات العامة وكذلك تكيفًا نوعيًا لأوجه هذا الإنفاق ومصادر هذه الإيرادات بغية تحقيق أهداف معينة في مقدمتها النهوض بالاقتصاد القومي ودفع عجلة التنمية وإشاعة الاستقرار في قطاعات الاقتصاد القومي وتحقيق العدالة الاجتماعية وإتاحة الفرص المتكافئة للجميع بالتقريب بين طبقات المجتمع وتقليل التفاوت في الدخول والثروات[2]".

ومنهم من يري أنها [3]" مجموعة إجراءات تتخذ من قبل السلطات الحكومية بهدف تعديل حجم النفقات العامة أو الحصيلة الضريبية، من اجل خدمة الأهداف الاقتصادية وبالأخص معالجة البطالة والتضخم، بحيث يكون أثر استعمال النفقات العامة بالزيادة نفس أثار تخفيض الضرائب والعكس صحيح.

وهناك من يذهب إلى أن[4] " السياسة المالية هي تلك السياسات والإجراءات المدروسة والمتعمدة المتصلة بمستوى ونمط الإنفاق الذي تقوم به الحكومة من ناحية، وبمستوى وهيكل الايرادات التي تحصل عليها من ناحية أخرى".

وهناك تعريف آخر لا يخرج عن مضمون التعريفات السابقة بأنها "الإجراءات التي تقوم بها الحكومة بغية تحقيق التوازن المإلى مستخدمة بذلك كل الوسائل المالية العامة من الضرائب والرسوم والقروض العامة والنفقات العامة، وذلك للتأثير على المتغيرات الاقتصادية الكلية، والوصول إلى لأهداف السياسة الاقتصادية العامة"[5].

ومنهم من عرفها على أنها "تعبير الخيارات الخاصة بمركز قرار عام، تسعي للوصول الى اهداف اقتصادية واجتماعية بشكل يقضي القيام بأنفاق عام وتحصيل إيرادات عامة [6]".

ونخلص فيما تقدم أن السياسة المالية عبارة عن الإجراءات والأساليب التي تتخذها الحكومات للتأثير على مستوي النفقات العامة والارادات العامة من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية بما يتلاءم مع مستوى التطور الاقتصادي لكل بلد وفلسفته.

ومما خلال المفاهيم السابقة يمكن تحديد بعض خصائص السياسة المالية بما يلي:

---

[1] – درواسي مسعود، **السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي**، حالةالجزائر 1990–2004، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2005، ص:47.

[2]–عادل احمد حشيش، **اساسيات المالية العامة** (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام)، مرجع سيق ذكره، ص:44.

[3] -Dominik Salvador، Eugene diulio، **principes d'économie**، (Cours et problèmes séries schaum). MG.graw.Hill. paris, 1984, p : 96

[4] - Philip. A. Klein**,** the Management of Market, Oriented Economics A Comparative Perspective Wadswor the Publishing company, Belmont, California, 1973, p : 176.

[5]– علي كنعان، اقتصاديات المال والسياستين المالية والنقدية، منشورات دار الحسنين، الطبعة الاولي، دمشق، 1998، ص:219

[6]- M.L Herschtel et A. Euzely, la finance publique, dunod, paris, 1998,p :139.

- تعتبر السياسة المالية مجموعة من السياسات والإجراءات التي تصدرها الدولة في شكل قوانين ومراسيم وقرارات مالية في إطار ما يخدم المصلحة العامة للمجتمع؛
- يجب علي الدولة وضع سياستها بما يتناسب مع الوضع الاقتصادي للدولة؛
- السياسة المالية أداة من أدوات السياسة الاقتصادية للتأثير على المتغيرات الاقتصادية الكلية؛
- للسياسة المالية العديد من الأدوات –الضرائب والرسوم والإنفاق العام والقروض والإعانات–التي تستطيع من خلالها الدولة معالجة المشاكل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية؛
- الدولة هي صاحبة السلطة في إستخدام نفوذها لاتخاذ الإجراءات المالية المناسبة التي تفرض على القطاع العام والقطاع الخاص.

إن تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي أصبح من الأمور الضرورية في أي مجتمع من المجتمعات مهما كانت اتجاهات أنظمتها السياسية أو الاقتصادية، لتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وذلك من خلال تطبيق سياستها الاقتصادية أو المالية، أومن خلال تدخلها المباشر والتي نذكر أهمها على سبيل المثال [1]:

- تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة نحو استخداماتها المثلي؛
- إعادة توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع وبما يسمح بتحقيق العدالة الاجتماعية؛
- تحقيق الاستقرار الاقتصادي؛
- إشباع الحاجات العامة التي يفشل جهاز الثمن في إشباعها كليا وتسمي بالحاجات الاجتماعية (الأمن والدفاع، العدالة) أو يفشل في إشباعها جزئيا وتسمي بالحاجات الجديرة بالإشباع.

ثانيا–تطور السياسة المالية.

تطورت السياسة المالية تبعا لتطور دور الدولة في النشاط المإلى والاقتصادي، لذلك فقد مرت السياسة المالية بمرحلتين هما:

1- السياسة المالية في الفكر المإلى الكلاسيكي:

كان لمفكري المدرسة الكلاسيكية آراء تنطلق من مقدمات تعتمد على وجود نظام طبيعي يحقق السير التلقائي للاقتصاد الرأسمالي الذى يحقق التوازن الاقتصاد الكلى دون حاجة لتدخل الدولة، وبالتالي تدور النظرية التقليدية حول فكرة أساسية تسود فيها كافة مقومات الحرية الاقتصادية والاجتماعية، أي ترك الحرية الكاملة للأفراد في تحديد ما يمارسونه من نشاط اقتصادي،[2] وأن نظام السوق في ظل المنافسة التامة كفيل بتحديد حجم الدخل الوطني و ضمان توزيعه بأفضل الصور، من خلال تدخل الدولة بشكل غير مباشر لتقليل الفجوة بين طبقات المجتمع بما يسمح برفع مستوى الطبقة العاملة [3].

1 –سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

2 – خالد شحادة الخطيب واحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص:34.

3 – حمدي عبد العظيم، **السياسات المالية والنقدية دراسة مقارنة**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2007 ، ص209

وهكذا قامت النظرية الكلاسيكية على الربط بين تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية، ومحدودية دور الدولة التي لا تحتفظ لنفسها إلا بأقل قدر ممكن من الوظائف، أي أن يقتصر دور الدولة في أضيق نطاق ممكن، بحيث تتحدد وظائف الدول بما هو ضروري للمحافظة على كيانها، فلا تتجاوز هذه الوظائف المتمثلة في الحفاظ على الاستقرار الداخلي والامن الخارجي والعدالة، والقيام بالأشغال والمرافق العامة [1].

فقد أدي إنتشار وسيطرة الفكر الكلاسيكي إلى ظهور مبدأين مترابطين هما مبدا الدولة الحارسة وحياد المالية العامة، وبالتالي خضعت توجهات السياسة المالية للأسس التالية [2]:

- **الأساس الأول:** حياد الدولة وعدم تدخلها في النشاط الاقتصادي وترك الافراد والقطاع الخاص يعمل في حرية تامة، وألا يؤثر نشاط الدولة في أعمالهم، فإذا تأثرت قراراتهم الاقتصادية نتيجة الإنفاق العام أو من جهة تحصيل الإيرادات العامة أي كان نوعها، فإن ذلك يعتبر سياسة مالية خاطئة من وجهة نظر الكلاسيك.
- **الأساس الثاني:** تحديد أوجه الإنفاق العام على سبيل الحصر إلا على المجالات الأساسية، حيث يعتقد أصحاب هذا الفكر أن التوسع في الإنفاق يزيد من تدخل الدولة، مما يستوجب توفير موارد إضافية لتغطية هذا الإنفاق.
- **الأساس الثالث:** الإلتزام التام بمبدأ التوازن المحاسبي للميزانية العامة سنويا بغض النظر عن التوازن المإلى، لأنه يضمن تحقيق الحياد المإلى للدولة [3].

ومما سبق نخلص أن أفكار هذه المدرسة انطلقت من مقدمات اقتصادية ترتكز على محدودية وقصر دور الدولة على خدمات الأمن والدفاع والعدالة، فقد كانت أدوات السياسة المالية الفكر الكلاسيكي جد محدودة، فمثلا الإنفاق العام لا يتعدى نطاق ضيق، وهو الإنفاق على الخدمات الأساسية ومنه يتحدد دور الإيرادات في توفير الأموال اللازمة لتغطية هذه الأعباء العامة للمجتمع [4]، أما الضرائب فهي وسيلة مالية تفرض لتمويل الإنفاق العام، حيث يكون لها اقل أثر على الإنتاج والاستهلاك، اما القروض فكانت وسيلة استثنائية تلجا إليها الدولة عن طريق سوق المال ويتم سدادها بحصيلة الضرائب [5].

سادت هذه الأسس حتى نهية العشرينات من القرن الماضي، اين تعرضت الدول التي دانت بالفكر الكلاسيكي لتفاقم العديد من الازمات الاقتصادية، مما ادي الى عجز السياسة النقدية عقب الحرب

1- أعاد حمود القيسي، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

2 – فوزي عبد المنعم، **المالية العامة والسياسة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

3 – محمد حلمي مراد، **مالية الدولة**، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، ص: 8. على الموقع الالكتروني: www.Kotobarabia.com تاريخ الزيارة 2017/09/08.

4 – عادل احمد حشيش، **اساسيات المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، ص:107.

5 – محمد عوف الكفراوي، **السياسة المالية والنقدية في ظل الاقتصاد الإسلامي**، مكتبة الاشعاع للطباعة والنشر، الإسكندرية، الطبعة الاولي، بدون سنة، ص:152.

العالمية الأولى في مواجهة تفشي التضخم والسيطرة على الوضع الاقتصادي، وعندما ساد الكساد الكبر (1929–1933) بات جليا فشل مواجهة السياسة النقدية بمفردها معالجة هذه الازمة [1].

2- السياسة المالية في الفكر المالي الحديث:

بدأت هذه المرحلة على أثر إنهيار كثير من مسلمات الفكر الاقتصادي الكلاسيكي بعد أزمة الكساد الكبير التي إجتاحت الاقتصاديات الرأسمالية المتقدمة عام1929 م "[2]، أين تعرضت أفكار الاقتصاد الكلاسيكي للعديد من الإنتقادات إزاء الأحداث الاقتصادية السائدة، لأنها لم تستطع تقديم الحلول الفعالة للمشكلات التي استجدت في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية، مما أثبت خطا المقدمات التي تقوم عليها النظرية الكلاسيكية، وتبعا لذلك دعت الحاجة إلى تدخل الدولة والخروج عن حيادها لإيجاد الحلول لتلك الازمة، وبذلك لم تعد السياسة المالية ذات طابع حيادي بل أصبحت تهدف إلى تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي على مستوي الاقتصاد الوطني[3].

هذا ما أدى فسح المجال إلى ظهور أفكار جديدة أكثر قبولا نظريا، والتي تأثرت تأثرا كبيرا بضهور النظرية الاقتصادية الحديثة، التي روج لها الاقتصادي الإنكليزي جون مينارد كينز، وكان من أوائل الاقتصاديين الذين نادوا بضرورة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، وإنتقاد النظرية الكلاسيكية لعجزها عن تقديم الحل الناجح للازمة، وذلك من خلال الأفكار والمبادئ التي وردت في مؤلفه (النظرية العامة في التشغيل والفائدة والنقود)، والتي تنص علي إنتقال التحليل الاقتصادي من المستوي الجزئي إلى المستوى الكلي، أي استخدام المتغيرات الاقتصادية الكلية لتحليل الظاهرة الاقتصادية، وهذا لا يمكن أن يتم إلا من خلال تدخل الدولة واستخدام أدوات السياسة المالية (ضرائب ونفقات)، فجاءت المالية الوظيفية منسجمة مع نمط الدولة المتدخلة، وأدي ذلك إلى تطور أساليب الأدوات المالية في التأثير على مستوى النشاط الاقتصادي لتحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية [4].

ونتيجة لهذا التدخل الذي أصبح حتمية ضرورية لتدخل في الحياة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، إتضحت العديد من المعالم والخصائص الجديدة للسياسة المالية الحديثة نذكر منها:

- أصبح من أحد الأهداف الرئيسة للسياسة المالية تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي بعد أن كان هدفها مقتصرًا على تحقيق التوازن المإلى والحسابي للميزانية العامة، حيث اصبحت تسمي بالميزانية الاقتصادية تبعًا لذلك، وعليه لم تعد مجرد هي موازنة حسابات مالية فقط، بل تعدت ذلك ليصبح لها حساباتها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية.
- إن الضرائب والرسوم أصبحت عماد السياسة المالية بعد أن كانت في الماضي تعتبر تدبيرًا شاذًا لا تلجأ إليه الدولة إلا في الظروف الاستثنائية [5]

1 – حامد عبد المجيد دراز، **دراسات في السياسة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص–ص: 22–23.
2 – سعيد علي العبيدي، مرجع سبق ذكره، ص:36.
3 – عادل العلي، مرجع سبق ذكره، ص:32.
4 – محمد عبد المنعم عفر، **احمد فريد مصطفي، الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي**، الدار الجامعية، الإسكندرية،1999، ص: 16.
5 – حسن عواضة، مرجع سبق ذكره، ص:17.

- نفقات الدولة وإيراداتها تمثل جزءا مهما من الاقتصاد القومي وأداة رئيسة تستخدمها الدولة لتحقيق الأهداف السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وبذلك أصبح الدور الذي تلعبه السياسة العامة دور مهما بشكل كبير ومؤثر في الاقتصاد الخاص والعام على السواء، فالسياسة الضريبية التي تتبعها الدولة مثلا لها الأثر الكبير على مختلف القطاعات الخاصة والعامة في الدولة [1].

الفرع الثاني: أنواع تدخلات السياسة المالية.

في ظل ظروف الكساد أو التضخم ترتكز أهداف السياسة الاقتصادية الكلية إلى رفع مستوي الناتج القومي ومعدل النمو، والوصول إلى مستوي التشغيل التام، ولمعالجة هذه الأوضاع تلجا الدولة إلى اتباع سياسة مالية توسعية أو انكماشية للوصول إلى تحقيق هذه الأهداف كما يلي:

1-سياسة مالية توسعية: تتبع الدولة هذه السياسة عند ظهور الكساد أو البطالة نتيجة إلى إنخفاض مستوى الطلب الكلي مع وجود طاقات إنتاجية عاطلة مقارنة بمستوى الدخل عند التوظيف الكامل، فتقوم الدولة بزيادة مستوى الإنفاق الحكومي أو خفض الضرائب لزيادة الطلب الكلي، ومع زيادة الطلب الكلي يرتفع مستوي الدخل والتوظيف [2].

2-سياسة مالية انكماشية [3]: تلجا الدولة إلى هذه السياسة عندما يكون هناك ضغوط تضخمية في الاقتصاد، أي ارتفاع في المستوى العام للأسعار، أي الحالة التي يكون فيها الطلب الكلي أعلى من مستوي التوظيف الكامل فتقوم الدولة إما بتخفيض مستوي الإنفاق الحكومي أو بزيادة معدل الضرائب لكي ينخفض مستوى الطلب الكلي، ومع إنخفاض مستوي الطلب الكلي يتضاءل المستوى العام للأسعار.

الفرع الثالث: أهداف السياسة المالية.

إن جوهر النشاط المالي للدولة هو الحصول على الموارد النقدية وكيفية تخصيصها وإنفاقها لإشباع الحاجات العامة وتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. وبالتالي فان السياسة المالية في الفكر المالي الحديث تستمد أهدافها مما تفرضه البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومنه يختلف الدور الذي يمكن أن تؤديه السياسة المالية حسب طبيعة النظام الاقتصادي والسياسي السائد في ذلك البلد [4].

أولا–أهداف السياسة المالية في البلدان المتقدمة

ففي البلدان الرأسمالية المتقدمة نجد ان للسياسة المالية هدفان رئيسيان هما:

---

[1] – أعاد حمود القيسي، مرجع سبق ذكره، ص:16.

[2] – سعيد علي محمد العبيدي، مرجع سبق ذكره، ص:228.

[3] – خالد واصف الوزني واحمد حسين الرفاعي، **مبادئ الاقتصاد الكلي**، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة، عمان، الأردن، 2001، ص:327.

[4] – عبد الكريم صادق بركات ومحمود عوف الكفراوي، **الاقتصاد المالي الإسلامي (دراسة مقارنة بالنظم الوضعية)**، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1983 ص:10.

1- **التوازن الاقتصادي** [1]: أي الوصول الى حجم الإنتاج الأمثل أو الكفاءة الاقتصادية، وهذا يتطلب من الدولة تهيئة المناخ الملائم لنشاط القطاع الخاص وأن تزيد من إنتاجية القطاع العام، وعلى الدولة أن توازن بين إنتاجية القطاعين، خصوصا في المجالات المشركة، فكلما كانت مؤسسات القطاع الخاص أقدر على على الإنتاج وجب عليها أن تمتنع عن التدخل المباشر و يقتصر نشاطها على الدعم والتوجيه عن طريق الضرائب والإعانات، بشرط أن لا تقل المنافع التي يحصل عليها المجتمع من الإنفاق العام عن تلك التي كان يمكن الحصول عليها لو بقيت هذه الموارد تحت تصرف القطاع الخاص، وفي حالة ما إتجه القطاع الخاص إلى مجالات قليلة الإنتاجية، فهنا تتدخل الدولة عن طريق فرض ضرائب تصاعدية لاستخدامها بما يعود على المجتمع بمنافع أكبر، فالتوازن هنا يعني إستغلال إمكانيات المجتمع على أحسن وجه للوصول إلى حجم الإنتاج الأمثل [2].

2- **التوازن المإلى** [3]: ويقصد به إستخدام الإيرادات العامة للدولة على أحسن وجه، فينبغي مثلاً أن يتسم النظام الضريبي بالصفات التي تجعله يلائم حاجات الخزينة العامة من حيث المرونة والوفرة في الحصيلة، ويحقق في الوقت نفسه مصلحة المكلف من حيث العدالة في توزيع العبء الضريبي ومواعيد الجباية والاقتصاد في الجباية... إلخ، كما يجب أيضاً عدم إستخدام القروض إلا لأغراض إنتاجية والابتعاد عن إستخدامها لتمويل أغراض إستهلاكية غير منتجة.

ثانيا–أهداف السياسة المالية في البلدان النامية

يمكن عرض أهمها كما يلي:

1- **دور السياسة المالية في تخصيص الموارد:** ومن بين أهم أهداف السياسة المالية هو تحقيق التخصيص الأمثل للموارد بين الاستخدامات العامة والاستخدامات الخاصة، ويقصد بتخصيص الموارد الاقتصادية عملية توزيع الموارد المادية والبشرية بين الأغراض أو الحاجات المختلفة، بغرض تحقيق أعلى مستوى ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع [4]. ويشمل التخصص العديد من التقسيمات:

- تخصيص الموارد بين القطاع العام والقطاع لخاص.
- تخصيص الموارد بين سلع الإنتاج وسلع الاستهلاك.
- تخصيص الموارد بين الاستهلاك العام والخاص.
- تخصيص الموارد بين الخدمات العامة والخدمات الخاصة.

---

1 – عادل احمد حشيش، **اساسيات المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، ص–ص :49–50.

2 –عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص: 322.

3 – سعيد علي محمد العبيدي، مرجع سبق ذكره، ص:230.

4 – كمال حشيش، **أصول المالية العامة**، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 1984، ص:42.

أي أن مشكلة تخصيص الموارد تتلخص في الإختيار بين العديد من أوجه التفضيل، مثل التفضيل بين حاجة وأخرى أو بين غرض وآخر، أو قطاع اقتصادي وآخر، وفي جميع الأحوال يتضمن الإختيار التضحية ببعض الحاجة والأغراض في سبيل إشباع الحاجات التي تنال تفضيل الأفراد [1].

2- **توجيه الإنفاق العام** [2]: هي إحدى وسائل التي تستطيع الحكومة من خلالها التأثير على حجم الطلب الكلي في الاقتصاد، فمثلا إذا إزداد حجم الإنفاق الحكومي سيزداد الطلب الكلي والعكس صحيح، ففي حالة الركود الاقتصادي تعمل الدولة علي زيادة حجم الإنفاق لتحفيز الطلب الكلي الذي يشجع علي زيادة الإنتاج، أما في حالة التضخم تقوم بسياسة مالية إنكماشية وهذا بتخفيض الإنفاق العام لخفض الطلب الكلي والذي يؤدي بدوره إلى التخفيف من شدة معدل التضخم.

3- **تحقيق التنمية الاقتصادية**[3]: للسياسة المالية دور مهم في التنمية الاقتصادية في الدول النامية ، ويتم ذلك من خلال عدة إجراءات فرض ضرائب جمركية عالية علي السلع المنافسة للسلع المنتجة محليا وهذ الاجراء يكون مؤقت إلى حين تمكن الصناعة الوطنية من الإنتاج وفقا للتكاليف والجودة التي تمكنها من المنافسة في السوق المحلي و الخارجي، وكذلك تشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية من خلال إتباع سياسة ضريبية تمييزية كالإعفاء الضريبي الدائم والمؤقت، أو من خلال الدعم المادي وتقديم القروض الميسرة أو من خلال إعادة توزيع السكان جغرافيا وتقديم إمتيازات ضريبية لمن يسكن المناطق النائية او المناطق الجديدة.

ثالثا–فعالية السياسة المالية في الدول النامية [4]: تعد السياسة المالية في اقتصاديات الدول النامية اداة فعالة في تحريك عجلة المشاكل الاقتصادية المختلفة، بما يسهم في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية الكلية، ومما لا شك فيه أن غياب وجود سوق رأس مال حقيقي في الدول النامية يجعل من السياسة النقدية غير قادرة على تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، في حين أن إتصال أدوات السياسة المالية بأمور الحياة اليومية للمجتمع يجعل من أدواتها أكثر تحريكا وتأثيرا في مستوي الإنفاق العام والخاص، فزيادة معدلات الضرائب أو فرض ضرائب جديدة سيؤثر في المجتمع ككل وفى ميوله الإنفاقية.

وبالتالي فإن السياسة المالية بمفهومها الحديث لها العديد من المميزات والخصائص التي تبلورت بشكل كبير مع بداية القرن العشرين وما نتج عنه من مشاكل وأزمات اقتصادية دفعت بالدولة إلى الخروج من حالة الحياد التي كانت ملتزمة بها إتجاه العديد من القطاعات إلى أن أصبحت دوله متدخلة ترسم السياسة المالية وتشرف بشكل كبير على العديد من القطاعات الهامة والضرورية للمواطنين من إسكان وطرق ومياه وكهرباء.... الخ

---

[1] – رياض الشيخ، **المالية العامة**، مطابع الدجوى القاهرة، 1989، ص :158.

[2] –علي كنعان، **الاقتصاد المالي**، منشورات جامعة دمشق، دمشق،2009، ص302.

[3] – سعيد علي محمد العبيدي، مرجع سبق ذكره، ص:233.

[4] –خالد الوزني واحمد الرفاعي، **مدي فعالية السياسة المالية والنقدية في الدول النامية**، مجلة المنارة، المجلد الأول، العدد الرابع، الأردن، 2006، ص: 83.

المطلب الثاني: السياسة الضريبية مفهومها وأدواتها

إزداد الإهتمام مع التطور الاقتصادي والاجتماعي في العصر الحديث بنظرية الضريبة، وهذا نتيجة للدور الهام الذي تلعبه في الحياة الاقتصادية للدولة، وما ينتج عن ذلك من نتائج مؤثرة تؤهلها لان تخلق سياسات منهجية تؤثر وتقود وتخطط في البيئة الاقتصادية وبما ينسجم مع الفلسفة الاقتصادية للدولة، فالضريبة اليوم تعدت الهدف التقليدي المنحصر في الحصول على الاموال اللازمة لمقابلة النفقات التقليدية فقط، وانما تعداه الى الهدف الوظيفي بإعتبارها أداة هامة وفعالة بيد الدولة تستخدمها لتحقيق اهدافها، ويتم ذلك من خلال إستخدام السياسة الضريبية والتي توضع من خلال القانون الضريبي، ومنه يمكن التطرق في هذا المطلب إلى بعض التعاريف التي وردت في كتب المالية العامة وكذا أهمية دراسة السياسة الضريبية وسيماتها كما يلي:

الفرع الأول-تعريف السياسة الضريبية

في البداية يمكن ان نتطرق إلى تعريف السياسة لغة واصطلاحا كما يلي:

لغة: جاء في لسان العرب لابن منظور ان السياسة مصدر للفعل ساس يسوس، وساس الامر أي قام به، والسائس الذي والوالي يسوس الرعية أي يأمرهم [1].

اصطلاحا: من بين ما جاء في تعريفات السياسة أنها فن ممارسة القيادة والحكم، وهي أيضا النشاط الفريد من نوعه الذي ينظم الحياة العامة ويضمن الامن ويقيم التوازن والوفاق من خلال القوة الشرعية والسيادة بين الأفراد والجماعات المتنافسة والمتصارعة [2].

وإرتباط مفهوم السياسة بالضريبة، ناتج عن إستخدام الدولة هذا الفن في تحقيق أهداف معينة، ومن هذا المنطلق فإن الدولة تنتهج أسلوبا معينا يتمثل في النظام الضريبي، وذلك لتحقيق أهداف مختلفة كالأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية [3].

لذلك تسعي الدولة عن طريق تدخلاتها بإستخدام أدوات السياسة الضريبية بإعتبارها إحدى أهم أدوات السياسة المالية لما لها من دور مؤثر وفعال في معالجة لمعالجة المشاكل الاقتصادية والاجتماعية السياسية والمالية للدولة.

وانطلاقا مما سبق يمكن تعريف السياسة الضريبية على أنها " مجموعة من البرامج التي تضعها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية منها والمحتملة، لأحداث أثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوبة، وتجنب أثار أخرى غير مرغوب فيها من أجل تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية [4].

---

[1] – ابن منظور، **لسان العرب**، دار احياء التراث العربي، بيروت، الجزء السادس، 1996، ص:429.

[2] – بلال دربال، **السياسة اللغوية (المفهوم والالية)**، أبحاث في اللغة والادب الجزائري، مجلة المخبر، جامعة بسكرة الجزائر، العدد العاشر، 2014، ص:334.

[3] – أمين عبد الفتاح سلام، **السياسة الضريبية للدول المتخلفة**، دار النهضة العربية، 1970، ص 48.

[4] – المرسى السيد المرسى حجازي، **النظم الضريبية (بين النظرية والتطبيق)**، الدار الجامعية، بيروت، 2001، ص7.

كما عرفت بأنها " تكيفا كميا لحجم الإيرادات الضريبية وكذلك تكيفا نوعيا لمصادر هذه الإيرادات بغية تحقيق اهداف معينة في مقدمتها النهوض بالاقتصاد القومي ودفه عجلة التنمية الاقتصادية وإشاعة الاستقرار في الاقتصاد الوطني، وتحقيق العدالة الاجتماعية وإتاحة الفرصة المتكافئة بجمهور المواطنين بالتقريب بين الطبقات المجتمع وخفض التفاوت بين الافراد في توزيع الدخول والثروات [1]"

وعند الحديث عن السياسة الضريبية يجب أن نتناول الملاحظات التالية:

- لا ينبغي تصميم السياسة الضريبية بمعزل عن الجوانب السياسية والاقتصادية الأخرى مثل (السياسة النقدية، سياسة سعر الفائدة، سياسة الاسعار والاجور)، ولذا فإن نجاح السياسة الضريبية في تحقيق الأهداف الاقتصادية، ينبغي أن تعمل كافة جوانب السياسة الاقتصادية في نفس الاتجاه، وإلا فسوف تفشل السياسة الضريبية في تحقيقها؛
- يصعب فصل دور السياسة الضريبية عن جوانب السياسة المالية الأخرى (كالسياسة الإنفاقية وسياسة القروض العامة وغيرها) في تحقيق الأهداف الاقتصادية؛
- عند تصميم السياسة الضريبية يجب أن تحقق الأهداف الاقتصادية إلى جانب الأهداف السياسية والاجتماعية التي تهم الدولة وأفراد المجتمع على حد سواء.

إن السياسة الضريبية بهذا المفهوم ينظر إليها على أنها مجموعة متكاملة من البرامج وليست مجموعة متناثرة من الإجراءات، وبالتالي فإن النظرة التكاملية لمكونات السياسة الضريبية سوف تساهم مساهمة فعالة في مواجهة التناقضات التي قد تظهر في الأهداف التي يرغب المجتمع في تحقيقها.

ومن ناحية أخري فإن تصميم المكونات المختلفة للسياسة الضريبية بعيدا عن علاقة التكامل والتناسق سوف يؤدي ليس فقط إلى وجود تعارض في الأهداف، بل قد يؤدي بالضرورة إلى تعارض في وسائل وأساليب تحقيق هذه الأهداف، مما ينعكس في النهاية إلى إحداث آثار سلبية على فعالية السياسة الضريبية في تحقيق الأهداف المرجوة منها [2].

ونستنتج من ذلك من ذلك بأن أي مكون من مكونات السياسة الضريبية ما هو إلا جزء متكامل من السياسة الضريبية والتي بدورها جزء متكامل من السياسة المالية وهذه الأخيرة بدورها جزء من السياسة الاقتصادية العامة للدولة، الأمر الذي يستوجب ضرورة التنسيق والترابط بين هذه الأجزاء المختلفة.

ثانيا-خصائص السياسة الضريبية

- السياسة الضريبية هي جزء من السياسة المالية العامة للدولة؛
- السياسة الضريبية سياسة ممنهجة ضمن خطوط هادفة تتكامل فيها الادوات والوسائل والبرامج، التي تسخرها السياسة الضريبية؛
- هذه الادوات والوسائل متعددة ومتنوعة ويدخل في عدادها كل ما يحيط بالبيئة الضريبية وليس شرطا ان يكون من الضريبة؛

[1] – فوزي عبد المنعم، **النظم الضريبية**، مرجع سبق ذكره، ص:133.
[2] – سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

- السياسة الضريبية جزء من السياسة الاقتصادية للدولة، لذلك لابد ان تكون السياسة الضريبية منسجمة مع الفلسفة الاقتصادية للدولة، وهي تستخدم ادوات ووسائل كثيرة في سبيل تحقيق اهدافها وغاياتها.

ولإرساء إطار متكامل ومتناسق للسياسة الضريبية أشار رجال الاقتصاد الى تسخير كل ما يحيط بالبيئة الضريبية من ادوات ووسائل واستخدامها بشكل هادف ومنسجم مع الاهداف الكلية للسياسة الاقتصادية العامة للدولة.

كما نخلص بأن المفهوم السابق للسياسة الضريبية يمتد ليشمل الإيرادات الضريبية الفعلية والمحتملة والبرامج المتكاملة المرتبطة بها، وبذلك يمكن أن يمتد نطاق السياسة الضريبية ليشمل الحوافز والإعفاءات الضريبية التي تمنحها الدولة لأنشطة اقتصادية معينة ترغب الدولة في تشجيعها وذلك بإعتبار أن هذه الحوافز إيرادات ضريبية محتملة مضحى بها في الفترة القصيرة ومحتمل تعويضها في الفترة الطويلة.

وتعتبر دراسة السياسة الضريبية لأي دولة من الدراسات المهمة لجهات عديدة لما لها من تأثير ومكانة واضحة في المجتمع، ويمكن حصر هذه الجهات فيما يلي [1]:

- **القطاع العائلي:** حيث يهتم القطاع العائلي بالسياسة الضريبية التي تنتهجها الحكومة وذلك لما لها من تأثير على المستوي المعيشي للأفراد وعلى مدخراتهم، كما يتأثرون أيضا بمدى رغبتهم بزيادة أو تخفيض ساعات العمل.
- **قطاع الاعمال المحلي والأجنبي:** يتأثر بالسياسة الضريبية المتبعة داخل الدولة كل من قطاع الأعمال المحلي والأجنبي، وذلك من خلال مدى تأثير الضريبة المفروضة على أرباحهم، وكيفية الإستفادة من الإعفاءات و الحوافز الضريبية التي تقدمها الدولة علي بعض الاستثمارات في مجالات معنية مقارنة بغيرها من المجالات الأخرى، وكذلك مدى إمكانية نقل العبء الضريبي ، حيث يسعى كل مستثمر قبل اتخاذ قراره بالاستثمار إلى دراسة السياسات الضريبية المطبقة والاستفادة من القوانين الضريبية التي تساعده في اختيار التقنية الإنتاجية المناسبة.
- **القطاع الحكومي:** يهتم القطاع الحكومي بدراسة السياسة الضريبية ومحاولة تطويرها وذلك لما لها من تأثيرات على معالجة المشاكل الاقتصادية كالتضخم ومستويات العمالة والادخار ، والتعرف من خلالها على حجم الاستثمار الحالي والمتوقع، كما تعتبر السياسة الضريبية مهمة للحكومة وذلك لما لها من تأثير على حجم الحصيلة الضريبية اللازمة لمقابلة النفقات العامة، وعلى مدى تحقيق العدالة في توزيع الدخول، كما يهتم المسؤولين بعقد المعاهدات الدولية التي تمنع الازدواج الضريبي، و دراسة ظاهرة التنسيق الضريبي الدولي وإقامة التجمعات الاقتصادية من أجل تشجيع معدلات النمو الاقتصادي وزيادة سرعته.

[1] – المرسى السيد الحجازي ومحمد عمر حماد أبو دوح، **النظم الضريبية**، اليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، بدون سنة، ص–ص:5–6.

- **قطاع البحث العلمي:** تعتبر دراسة السياسة الضريبية مهمة لقطاع البحث العلمي وذلك لمعرفة ودراسة أثر السياسة المالية في تحقيق أهداف مختلفة كالأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ومدى الدور الذي تلعبه في إحداث التنمية الاقتصادية في المجتمع.

الفرع الثاني-أدوات السياسة الضريبية

تعتمد السياسة الضريبية على مجموعة من الأدوات التي أصبح يعبر عنها في الأدبيات الضريبية بالإنفاق الضريبي، وهي عبارة عن تخفيضات تمس المعايير الجبائية النمطية تقدم إلى بعض المكلفين بالضريبة من أجل تحقيق بعض الأهداف المستقبلية، والتي تشمل زيادة الوعاء الضريبي وتوسيعه مستقبلا أو تحقيق بعض الأهداف الأخرى غير الهدف المالي، وتتمثل أهم هذه الأدوات فيما تتضمنه سياسة التحفيز الضريبي المنتهجة من طرف الدولة من آليات وأدوات، هذه الأدوات قد تكون عبارة عن إعفاءات ضريبية أو تخفيضات في المعدل أو ترحيل الخسائر للسنوات اللاحقة أو تطبيق نظام الإهتلاك المتلائم مع وضعية المشروع الاستثماري، و التي نوجزها فيما يلى:

أ- **الاعفاءات الضريبية:** لا يوجد في مؤلفات الفقه المالي تعريف جامع مانع للإعفاءات الضريبية ، وإنما إقتصرت على تحديد أنواعه و أسباب منحه، إلا أنه يذهب البعض في تعريف الإعفاءات الضريبية على أنها "إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة "[1]، كما يعرفها البعض الأخر على أنها " عدم فرض الضريبة على دخل معين، إما بشكل مؤقت أو بشكل دائم، وذلك ضمن القانون، وتلجأ الدول لهذا الأمر لإعتبارات تقدرها بنفسها وبما يتلاءم وظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية"[2].

مما أدى إلى إتجاه معظم النظم الضريبية بالأخذ بنظام الإعفاءات كوسيلة إلى إقرار العدالة الاجتماعية مثل إعفاء حد أدني من الدخول والثروات وإعفاء الأعباء العائلية أو كوسيلة تلجا إليها معظم الدول من أجل تشجيع بعض القطاعات الاقتصادية والتجارية وجذب الاستثمار وتحفيز الأنشطة الاقتصادية في مناطق جغرافية معينة.

وعادة هذه الإعفاءات تكون دائمة أو مؤقتة، فالإعفاء الدائم هو إسقاط حق الدولة في دخول المكلفين طالما بقيت أسباب الإعفاءات قائمة، ويتم منح هذه الإعفاءات تبعا لأهمية النشاط ومدى تأثيره على الحياة الاقتصادية والاجتماعية، أما الإعفاءات المؤقتة فهي إسقاط لحق الدولة في مال المكلفين لمدة معينة من حياة النشاط المستهدف بالتشجيع، وعادة ما تكون في بداية النشاط.

فالإعفاءات الضريبية ليست هدف في حد ذاتها، وإنما وسيلة لتحقيق أهداف محددة، إذ تعتبر إحدى أدوات السياسة الضريبية التي تسعي من خلالها الدولة التأثير على السياسة الاقتصادية والاجتماعية،

---

[1] – قدي عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص: 172.

[2] – طارق الحاج، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 88.

فالإعفاءات الضريبية بهذا المعني تعد إحدى أدوات التدخل في النشاط الاقتصادي لأحداث آثار مقصودة ومحددة، للحد من الآثار التلقائية للسياسة الضريبية في مختلف المجالات [1].

كما أنها في هذا المعني تعد تنازلا مقصودا من الدولة عن جزء من مواردها السيادية للأفراد لتحقيق أهداف مختلفة أهمها:

- تشجيع الاستثمار الخاص في مجالات محددة؛
- تحقيق العدالة الاجتماعية، والحد من التفاوت بين الطبقات؛
- زيادة الحصيلة الإجمالية للضرائب، بما ينجم عن منح الإعفاءات الضريبية من زيادة توسيع القاعدة الضريبية، والحد من انتشار ظاهرة التهرب.

ورغم كل المزايا التي تمنحها الإعفاءات الضريبية للمكلفين بالضريبة، إلا أنه يوجد بعض الإعفاءات وهي الإعفاءات المؤقتة، أي الإعفاء من الضريبة لفترة زمنية محدودة، وهي الأكثر إنتشارا في البلدان النامية ورغم بساطة إدارتها إلا أنه يتخللها الكثير من العيوب نذكر منها [2]:

- يؤدي نظام منح الإعفاءات المؤقتة إلى جلب وإستقطاب المشاريع قصيرة الأجل التي تكون عادة غير ذات نفع كبير مقارنة بالمشاريع طويلة الأجل؛
- تعتبر حافزا قويا للتهرب الضريبي، حيث تستطيع المؤسسات الخاضعة للضرائب الدخول في علاقات اقتصادية مع المؤسسات المعفاة أرباحها من خلال التسعير القائم على التحويلات المتبادلة، مثل دفع سعر مبالغ فيه مقابل السلع المشتراة من الشركة الأخرى، ثم إسترداده في صورة مدفوعات مستترة؛
- تحايل المستثمرين استغلال فترة الإعفاءات وتمديدها، من خلال التحول من مشروع قائم الى مشروع جديد (كإغلاق المشروع وإعادة تشغيله تحت اسم مختلف مع ثبات مالكيه)؛
- من الصعوبة ضمان شفافية الإعفاءات المؤقتة وتحديد تكلفتها على إيرادات الميزانية، خاصة إذا لم تكن المشروعات مطالبة بتقديم تصريحات ضريبية.

ب- **مضاعف الضرائب:** يعتبر مضاعف الضريبة من وسائل تحقيق الاستقرار الاقتصادي واداة من أدوات السياسة الضريبية وذلك لما له من تأثير على الواقع الاقتصادي من تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي والتخفيف من حدة التأثير السلبي للضريبة، ويمكن التعبير عن معادلة مضاعف الضرائب بالتغير في الناتج المحلي الحقيقي مقسوما على التغيير في الضرائب [3].

$$\text{مضاعف الضرائب} = \frac{\text{التغير في الناتج المحلي الحقيقي}}{\text{التغير في الضرائب}}$$

[1] –عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص:92.

[2] –سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، ص–ص:296–297.

[3] – تماضر جابر البشير الحسن وعلى فاطن الونداوي، **قياس أثر مضاعف كينز على اقتصاد السودان للفترة (1970–2010)**، **مجلة** العلوم الاقتصادية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، ص:36.

إذا كانت إشارته سالبة يكون للتغير في الضريبة أثر سلبي على الاقتصاد الوطني لإن زيادة الضرائب تنقص الدخل المتاح وتؤدي الى خفض الاستهلاك الخاص، أي أن أثر زيادة الضرائب على الدخل يكون سالبا، ولكن في نفس الوقت فإن زيادة الضرائب لا تؤدي الى نقص الاستهلاك الخاص بنفس النسبة في الزيادة الضريبية بل بنسبة أقل إعتمادا على قيمة الميل الحدي للاستهلاك [1]، وإذا كانت إشارته موجبة يدل ذلك على الأثر الإيجابي الذي يحققه الضريبة في المجتمع.

ج- **التخفيضات الضريبية:** وهو ما يصطلح عليه أحيانا بالمعدلات التميزية [2] ويقصد بها إخضاع المكلف لمعدلات ضريبية أقل من المعدلات السائدة في النظام الضريبي أو تقليص وعاء الضريبة مقابل الإلتزام ببعض الشروط المنصوص عنها في القانون [3]، مثال ذلك التخفيضات التي نص عليها القانون الجزائري 35%فيما يخص الربح عن نشاط المخبزة بالنسبة للخبز فقط، و30% على الأرباح المعاد إستثمارها وذلك وفقا للشروط الآتية [4]:

- يجب إعادة استثمار الأرباح في الاستثمارات الإهتلاكية (المنقولات او العقارات)؛
- للاستفادة من هذا التخفيض، يجب أن يمسك المستفيدون محاسبة منتظمة؛
- يجب على الأشخاص، في حالة التنازل أو التوقف عن النشاط في أجل أقل من خمس (05) سنوات ولم يتبع باستثمار فوري، أن يدفعوا لقابض الضرائب مبلغا يساوي الفرق بين الضريبة المفروض دفعها والضريبة المسددة في سنة الإستفادة من التخفيض كما تؤسس ضريبة تكميلية ضمن نفس الشروط في حالة عدم الالتزام بإعادة الاستثمار مع زيادة قدرها 5% كحقوق إضافية.

د- **النسب الضريبية:** إن هذا **الأمر** يتعلق بالظروف والمعطيات الاقتصادية والاجتماعية إضافة إلى الظرف السياسية لكل دولة علي حدة، ومتعلق أيضا بنوع الضرائب المفروضة على فئات المجتمع، فمعدل الضرائب له أثر كبير في التشريعات الضريبية، بحيث يتم تحديد هذه المعدلات الضريبية وفقا إلى قواعد علمية ودراسات فنية دقيقة وصحيحة، ويجب أن لا تتحدد بشكل عشوائي مما يؤدي إلى عرقلة النشاطات الاقتصادية والاضرار بالوضع الاجتماعي السائد في الدولة [5]. حيث يتم تصميم وتحديد هذه المعدلات والنسب بصورة منسجمة ومرتبطة مع النتائج المحددة والمرغوب فيها من طرف الدولة، ويتم تحديدها بنسب مئوية تختلف من وعاء إلى آخر، فقد ترتبط هذه المعدلات عكسيا مع حجم ونشاطها المؤسسة، أو مع حجم المستخدمين فيها من العمالة الوطنية، أو مع حجم التصدير من منتجات المؤسسة، أو مع نسبة تحقيق أهداف خطة التنمية الاقتصادية.

---

[1] – على عبد العزيز السوداني، **أسس السياسات المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص: 70.

[2] – حامد عبد المجيد دراز، **دراسات في السياسات المالية**، مرجع سبق ذكره، ص: 212.

[3] – قدي عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص:174.

[4] – الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة، المديرية العامة للضرائب، 2017، ص:11.

[5] –خالد شحادة الخطيب واحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص: 189.

فقد تعلن الدولة عن أهداف الخطة التنموية في كافة مجالات الاستثمار على سبيل المثال، وتخضع الأرباح الناتجة من هذه الاستثمارات إلى المعدل السائد لضريبة على الأرباح التجارية متي حققت هذه المؤسسات 50 % من الخطة المستهدفة (مثلا)، ثم تبدأ بتخفيض المعدل تدريجيا كلما إقتربت نتائج المؤسسة من أهداف الخطة، وبالعكس يتزايد المعدل كلما إنخفضت نتائج عمليات المؤسسة عن 50%من الخطة المستهدفة، وهكذا من الممكن أن ترتبط المعدلات التمييزية بنفس هذا الأسلوب بأي من المتغيرات الاقتصادية أو الاجتماعية الأخرى [1].

الفرع الثالث: الأهداف العامة للسياسة الضريبية

إن للسياسة الضريبية العديد من الأهداف وفي مقدمتها تحقيق العدالة الضريبية في توزيع الدخول، بالإضافة الى الأهداف الاقتصادية المتمثلة في تمويل الميزانية العامة لدولة والأهداف السياسية المتمثلة في سيادة الدولة من خلال سيادة القانون، وسوف نتطرق الى دورها في تحقيق التوازن الاقتصادي وفي إعادة توزيع الدخول والثروات كما يلي:

1- **السياسة الضريبية وإعادة توزع الدخل:** إن الأهداف التي تسعي الى تحقيقها السياسة المالية بأدواتها المختلفة قد جعلت من السياسة الضريبية من أهم الأدوات الهامة في يد الدولة لتقيق الكثير من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، ومن بينها مساهمة الضرائب في إعادة توزيع الدخل الوطني، ويرتكز دور الضرائب في إعادة توزيع الدخل بشكل أساسي من خلال تأثيرها في الدخول النقدية والدخول الحقيقية للأفراد، ويمكن أن تكون هذه المساهمة في إعادة توزيع الدخل بالطرق التالية:

- تغير الطلب على سلع الاستهلاك، وما يترتب عليه من تأثير في الأسعار وهو ما يعني التأثير على الدخول الحقيقية؛
- رفع أسعار بعض السلع عن طريق إضافة الضرائب لها؛
- التأثير في مستوى التشغيل والإنتاج، ومن ثم في عوائد عوامل الإنتاج، وهذا ما يعرف بأثر الإنتاج الكنزي الذي يمثل الأثر غير المباشر للضرائب في إعادة توزيع الدخول.

2- **السياسة الضريبية وتحقيق التوازن الاقتصادي:** إن قدرة الدولة على الإنفاق العام وزيادة معدل النمو الاقتصادي يتوفق على ما يتاح من إيرادات مالية لتمويل نفقاتها، وتعمل الدولة على تطوير المصادر الداخلية للتمويل، ومن هنا تبرز دور الضرائب وأهميتها في تعزيز الدور التمويلي الداخلي وزيادة الإيرادات العامة التي تتطلبها عملية التنمية وذلك من خلال تعبئة الموارد الوطنية اللازمة لعملية التنمية، من أجل خلق دخول تنتج ضرائب جديدة، لتوجيه الموارد نحو قنوات الاستثمار وزيادة الطاقات الإنتاجية وإعادة توزيع الدخول والثروات وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.

إن السياسة الضريبية تصاغ أهدافها بإنسجام مع السياسة الاقتصادية بشكل عام، وأي تغيير في الخطوط المرسومة للسياسة الاقتصادية يؤثر بشكل واضح في تدابير السياستين المالية والضريبية علي

[1] – حامد عبد المجيد دراز، دراسات في السياسات المالية، مرجع سبق ذكره، ص: 212.

وجه الخصوص، وبناء عليه فإن تحقيق التوازن الاقتصادي ينبثق عنه سياسة ضريبية تتفاعل مع مرحله التطور وتوفر مقتضيات النمو وعناصره الضرورية، وتساعد على تقليص الفجوة بين الادخار والاستثمارات وتعمل على تعبئة الموارد المالية لتمويل الاستثمارات المنتجة.

المطلب الثالث: أهداف السياسة الضريبية ووسائلها.

من بين الأهداف التي تسعي الى تحقيقها السياسة المالية بأدواتها المختلفة، جعلت من السياسة الضريبية من أهم الأدوات الهامة لتوجيه ضرائبهما من أجل تحقيق الكثير من الأهداف والأغراض الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، التي تهدف السلطة العامة تحقيقا من خلال سياساتها العامة حسب الظروف السائدة في المجتمع، وبالتالي فان السياسة الضريبية تهدف إلى تحقيق الأهداف التالية [1]:

1- **توجيه الاستهلاك:** تتدخل الدولة عن طريق السياسة الضريبية، للتأثير على السلوك الاستهلاكي، وذلك من خلال سعر الضريبة المتضمن في ثمن السلع والخدمات، فمثلا فرض ضريبة مرتفعة على بعض السلع المضرة بالصحة لغرض التخفيض أو الحد من استهلاكها، والعكس يعمل تخفيض الضرائب على بعض السلع (السلع الضرورية او المنتجة محليا) إلى تشجيع استهلاكها.
2- **توجيه قرارات أرباب العمل:** يستعين المشرع أحيانا بالضريبة لتشجيع بعض أوجه النشاط الذي يستهدفه وذلك عن طريق توجيه نشاط المؤسسات فيما يتعلق بالكميات التي يرغبون في إنتاجها، ذلك أن الضرائب يمكن إستخدامها للتأثير على حجم ساعات ونوعية العمل، حجم المدخرات. ويمكن إستخدامها لتغيير الهيكل الوظيفي في المجتمع بإعادة توزيع الموارد البشرية بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة.
3- **تمويل التدخلات العمومية** [2]: كان الهدف الأساس في سن القوانين الضريبية يعتبر أحد الأهداف الرئيسة لأي ضريبة (وفرة حصيلة الضرائب)، فتأمين إيرادات دائمة لخزينة الدولة هي إحدى غايات السلطات الحكومية لمواجه الأعباء العامة. وبالتالي فإن من بين المزايا الذي يوفرها التمويل الضريبي، يكمن في قدرة الدولة على الاخضاع الضريبي غير المحدودة مقارنة بالإصدار النقدي أو الاقتراض.
4- **زيادة تنافسية المؤسسات:** بحيث تؤثر الضريبة في تنافسية المؤسسات من خلال تأثيرها على عوامل الإنتاج، فإنخفاض المعدلات الضريبية تساعد على زيادة الإنتاج ومنه الإستفادة من مزايا الحجم الكبير من جهة، ومن جهة ثانية يعمل على تخفيض أسعار عوامل الإنتاج مما يعمل في النهاية على خفض التكاليف الكلية للإنتاج.

ولهذا، نجد الدولة سعيا منها لزيادة تنافسية منتجاتها على مستوى الأسواق الخارجية، تقوم بإعفاء المنتجات المصدرة من الرسوم والحقوق الجمركية، ومن الكثير من الضرائب المحلية كالرسم على النشاط المهني.

---

[1] – عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص: 168-172.

[2] – رنا لبيب، **مفهوم الضريبة تعريفها، اشكالها**، قسم الإدارة الهندسة والانشاء، كلية الهندسة المدنية، جامعة دمشق،2005-2006، ص:7.

5- **تصحيح إخفاقات السوق:** تعمل سوق المنافسة الكاملة على تخصيص الموارد بشكل جيد إلا أن هذا السوق غير موجود على أرض الواقع، ولهذا نجد الأسواق غير التنافسية عاجزة عن تخصيص كفء للموارد، وذلك بسبب الآثار الخارجية التي تعمل على تخفيض التكاليف التي يتحملها الأفراد نظير نشاط معين (استهلاك، إنتاج) مقارنة بالتكاليف التي يتحملها المجتمع ككل، ذلك أن هناك ميلا نحو إنخفاض التكاليف الخاصة، في حين أن التكاليف الاجتماعية ما فتئت تزداد، وتتمثل في تكاليف التلوث الصناعي، الضجيج، تدهور البيئة والتربة، التصحر انكماش طبقة الأوزون...الخ، وفي هذا الاطار، تستخدم السياسة الضريبية لتصحيح هذه الآثار الخارجية، وهذا برفع التكاليف الخاصة بعد فرض الضريبة إلى مستوى التكاليف الاجتماعية، أو الاقتراب منها[1].

6- **إعادة توزيع الدخل:** تعتبر هذه الخاصية من المبادئ الأساسية في العصر الحديث، اذ تؤثر السياسة الضريبية على الحصص النسبية للدخل الوطني الموجهة إلى لمختلف شرائح المجتمع، وذلك بهدف التقليل من حدة التفاوت بين المداخيل، أين تعمل الضريبة دور المصحح، إلا أن هذا الأجراء يتطلب التوفيق بين موفقين، إما بإختيار العدالة الضريبية أو كفاءة تخصيص الموارد [2].

7- **توجيه المعطيات الاجتماعية:** تستخدم الضريبة أحيانا لتشجيع النسل بما تقرره من إعفاءات أو تخفيضات ضريبية بسبب الأعباء العائلية، ويلاحظ ذلك خاصة في التشريع الضريبي الفرنسي، فيما يختص بضريبة الدخل وضريبة التركات بقصد معالجة تدهور نسبة المواليد فيها [3].

8- **السياسة الضريبية كأداة للاندماج الاقتصادي**، ويندرج هذا في إطار توحيد وتنسيق الأنظمة الضريبية، من خلال توحيد المعدلات الضريبية [4]، والإعفاءات والتخفيضات الممنوحة، والممارسات الإدارية بما في ذلك القواعد والإجراءات الضريبية، تبادل المعلومات بخصوص ظاهرة التهرب الضريبي، بل نجد دولا كدول الاتحاد الأوروبي تعمل على توحيد أنظمتها الضريبية بشكل كامل للوصول إلى تنسيق وتكامل اقتصادي.

المبحث الثاني: فعالية النظام الضريبي أركانه ومحدداته.

تكتسي دراسة النظم الضريبية أهمية بالغة في الدراسات المالية وذلك باهتمام جل الدارسين والباحثين في علم المالية العامة والتشريع الضريبي، وعليه فالنظام الضريبي يعتبر الإطار العام لمجموع الصور الفنية للضرائب التي يراد بإختيارها وتطبيقها في مجتمع معين وزمن محدد تحقيق أهداف السياسة الضريبية، ومما سبق يمكن التطرق في هذا المبحث الي مفهوم النظام الضريبي وأركانه ومحدداته، وكذا الفعالية الضريبة من خلال بعض المؤشرات.

1 – قدي عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص: 172.

2 – بوزيد سفيان، **عوائد التحصيل الجبائي ومساهمتها في الميزانية العامة للدولة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية ة التجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، الجزائر، 2016/2015، ص:115.

3 – محمد حلمي مراد، **مرجع سبق ذكره**، ص: 211.

4 – محمد عباس محرزي، **التجانس الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي في منطقة المغرب العربي**، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد 02، 2005، ص:8.

المطلب الاول: مفهوم النظام الضريبي وأركانه

نظرا لما تلعبه النظم الضريبية من دور مهم في الحياة الاقتصادية والاجتماعية بعدما أصبحت الضريبة في التشريعات الحديثة لا تقتصر على تحقيق الهدف المالي فحسب، بل تعدت ذلك إلى كونها أداة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ككل، وعليه فمن الطبيعي أن يختلف النظام الضريبي من دولة إلى أخرى ومن فترة زمنية إلى فترة أخري، فلتصميم النظام الضريبي الأمثل ينبغي على المشرع أن يكون علي دراية كاملة بأيديولوجيات المجتمع وكذا ظروفه الاقتصادية والاجتماعية و السياسية السائدة، وأن يتم تعديل هذا النظام من فترة إلى أخرى لمواكبة التطورات التي تحدث في المجتمع، ومنه سنقوم بالتطرق إلى مفهوم و أركان النظام الضريبي على النحو التالي:

أولا–تعريف النظام الضريبي: إن للنظام الضريبي تعريفات مختلفة وعديدة وهذا حسب التشريعات الضريبية المختلفة التي تطبق داخل هذا النظام، وكذلك حسب التوجهات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في كل دولة.

ومن هذا المنطلق يمكن تعريف النظام الضريبي كما يلي:

عرف الكثير من الاقتصاديين النظام الضريبي على أنه " مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الإستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط ثم التحصيل، كما يرى أن النظام الضريبي يتكون من مجموعة من العناصر الإيدلوجية والفنية، تتمثل الأولى في غاية النظام أو هدفه، والثانية في وسيلة تحقيق هدف النظام "[1].

اما البعض فيعرف النظام الضريبي بأنه "عبارة عن مجموعة الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين في زمن معين، وهي تمثل أداة فعالة في يد الدولة لتحقيق الأهداف التي تصبوا اليها ويتأثر هذا النظام بالأوضاع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية [2]".

وهناك رأي أخر يعتبر النظام الضريبي" مجموعة من الخطط الاستراتيجية التي تنتهجها الدولة لتنظيم الاموال العامة والانتفاع منها، وفق أهداف مالية تتمثل في إستمرار عمل الدولة وتقديم الخدمات للمواطنين من خلال توفير الايرادات العامة وأهداف اقتصادية تتمثل في دعم الصناعة الوطنية وتشجيع الاستثمار في سبيل تدفق الأموال الصعبة إلى داخل البلاد ورفع المستوى الإنتاجي والاقتصادي وحماية الإنتاج الوطني من خلال رفع الضرائب على المنتوجات الأجنبية الداخلة للحدود الوطنية [3]".

---

[1] – فوزي، عبد المنعم، **النظم الضريبية**، مرجع سبق ذكره، ص:20.

[2] – محمد خالد المهايني، مرجع سبق ذكره، ص:369 .

[3] – غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، ص 398.

وهناك فريق أخر يرى بأن النظام الضريبي "هو مجموعة العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي تؤدي إلى كيان أو وجود ضريبي معين وهذا الأخير يشمل الواجهة الحسية للنظام فهو يختلف من دول متقدمة اقتصاديا عن دول متخلفة [1]"

ويتفق الكثير من الكتاب والمفكرين على إعتبار النظام الضريبي يقوم على أساس مفهومين، مفهوم ضيق ومفهوم واسع.

- **النظام الضريبي وفقا للمفهوم الضيق:** أو ما يعبر عنه بالهيكل الضريبي(Structure)، وينظر له من الوجهة القانونية على أنه " مجموعة من العناصر والقواعد القانونية والإدارية والفنية التي تمكن من الإستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل" [2].
- **النظام الضريبي وفقا للمفهوم الواسع:** (Système) وهو ما يعبر عنه بالوجهة الاقتصادية، أي أنه يمثل "مجموع العناصر الإيدلوجية00 والاقتصادية والفنية التي يؤدي تداخلها وتشابك عناصرها إلى كيان أو وجود ضريبي معين، يقرر من طرف السلطة التشريعية للدولة بشكل يتفق وظروف السياسات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة ونظرتها في تخطيط اقتصادها" [3]، أي الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام، والذي تختلف ملامحه بالضرورة في المجتمع الرأسمالي عنها في المجتمع الاشتراكي، كذلك تختلف في مجتمع متقدم اقتصاديا عن صورته في مجتمع متخلف [4].

وفي هذا المعني يمكننا أن نتصور أن النظام الضريبي وفقا للمفهوم الضيق على أنه مجموعة من الصور الفنية للضرائب التي تتلاءم مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للمجتمع وتشكل في مجموعها هيكلا ضريبيا متكاملا يعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية واللوائح التنفيذية والمذكرات التفسيرية من اجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية.

وبالنظر إلى مفهوم النظام الضريبي نظرة تحليليه يتضح أن هناك عدد من الملاحظات أهمها [5]:

- إن إمكانية اختلاف النظام الضريبي من مجتمع لأخر يؤدي حتما إلى إختيار الصور الفنية للضرائب بما يتلاءم مع ظروف وخصائص المجتمع الذي تعمل في نطاقه، والتنسيق بينها مما يسمح بارتباطها ببرامج عمل محددة، مما يجعل منها برامج ضريبية متكاملة؛
- إن النظام الضريبي ما هو في الواقع إلا ترجمة عملية للسياسة الضريبية، فهو يمثل أحد أساليب تحقيق أهدافها ضمن طريقة عمل محددة، تنظمها مجوعة التشريعات واللوائح والمذكرات التفسيرية والنصوص الضريبية والخاصة والاحكام المنظمة للأجهزة الإدارية المكلفة بتطبيق وتنفيذ هذه السياسة؛

[1] – يونس أحمد بطريق، **النظم الضريبية**، مرجع سبق ذكره، ص.:19.

[2] – عبد النعم فوزي، **النظم الضريبية**، مرجع سبق ذكره، ص:20.

[3] – السيد مرسي حجازي ومحمد عمر حماد أبو دوح، مرجع سبق ذكره، ص: 11

[4] – يونس احمد البطريق، **أصول الأنظمة الضريبية**، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، مصر ،1996، ص:24.

[5] – سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص:324.

- ضرورة إختيار أنواع وأشكال الضريبة داخل النظام الضريبي بما يتلاءم مع ظروف وخصائص المجتمع الذي تعمل في نطاقه؛
- ضرورة تحديد الوزن النسبي لكل ضريبة وفقا لقدرتها على تحقيق الأهداف؛
- ضرورة التنسيق بين أنواع وأشكال الضرائب التي يتم اختيارها بما يسمح بارتباطها ببرامج عمل محددة، وبما يجعل منها برامج ضريبية متكاملة، وهذا يعني إمكانية إختلاف النظام الضريبي من مجتمع لآخر.

ونخلص مما سبق أن النظام الضريبي ما هو إلا إنعكاس للنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد في المجتمع، وبالتالي فإن النظم الضريبية الحديثة لا تعتمد على نوع من أنواع الضرائب، بل تختار مزيجا متكاملا من أنواع الصور الفنية للضرائب، مما يسمح لها بخلق مزيج متجانس من الإنسجام بين سياساتها الضريبية وبين مختلف السياسات الأخرى المطبقة في المجتمع، وتحاول أن تعدله ليكون أكثر ملائمة في تحقيق أهداف المجتمع.

لهذا نجد من أعتبر أن النظام الضريبي دالة رياضية لمتغيرين أساسين هما [1]:

- نوع النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد من كونه رأسماليا أو إشتراكيا وميكانيكية تشغيله من حيث كونها قائمة على اليات السوق او التخطيط الشامل؛
- درجة التنمية الاقتصادية معبرا عنها بمعدل وطبيعة النمو.

ومنه فإن الحكم علي نجاح أي نظام ضريبي من فشله، يجب أن يقوم على تكامل وترابط عدة عوامل أساسية وهي:

- وجود سياسة ضريبية متجانسة ومتوازنة يراعي فيها كل القواعد الفنية المطلوبة؛
- وجود تشريع ضريبي مستقر وواضح يعكس اهداف السياسة المتبعة؛
- وجود جهاز ضريبي على قدر عالي من الكفاءة يتولى تطبيق التشريع وتنفيذ السياسة على أكمل وجه.

ثانيا-أركان النظام الضريبي

يقوم ويرتكز النظام الضريبي تبعا للمفهوم الواسع على ركنين رئيسين يحددانه هما الهدف والوسيلة [2]:

1- **الهدف:** أما الهدف فهو المصطلح الذي يقصد به الفلسفة والإيديولوجية التي تؤدي إلى وجود كيان ضريبي تتبناه السلطة التشريعية والجهات الوصية في الدولة وتعمل جاهدة إلى تكريسه وترجمته في أرض الواقع، إلا أن النظام الذي يصلح لتحقيق أهداف سياسة ضريبية معينة في مجتمع معين قد لا يصلح لتحقيق نفس الأهداف في مجتمع أخر، وذلك لإن أي نظام ضريبي يصمم وفقا لفلسفة الدولة ودرجة تقدمها والنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد، بحيث نجد أن هدف النظام

---

[1] - أحمد عبد العزيز الشرقاوي، **السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر**، معهد التخطيط القومي، القاهرة، 1981، ص:07.

[2] – انظر: خالد امين عبد الله وحامد داود الطلحة، **النظم الضريبية (دراسة مقارنة)**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص-ص: 12-13. وعبد الكريم صادق بركات، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص:43.

الضريبي في الدول الرأسمالية المتقدمة كونه أداة مالية تقليدية تمكنها من الحصول على موارد لتغطية الانفاق العام، و العمل علي تحقيق مبدأ العدالة في الحد من التفاوت في توزيع الدخول، إلا أنه مع ظهور مبدأ تدخل الدول الذي أقرته التطورات المعاصرة في الفكر الاقتصادي، أصبحت تستعين به كوسيلة فعالة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و توجيه النشاط الاقتصادي لتحقيق أهدفها المرغوب فيها[1].

أما في الدول الاشتراكية يتحدد هدف النظام الضريبي وفقا لمجموعة من الخطط الاستراتيجية المالية والاقتصادية والاجتماعية التي تنتهجها الدولة، وذلك بإتخاذ الضريبية كأداة مرنة من أدوات التوجيه الاقتصادي من ناحية، وأداة من أدوات الرقابة على الإنتاج ومقياسا لكفايته [2].

2- **الوسيلة:** فيقصد بها الأدوات القانونية والفنية التي تستعملها هذه السلطة لبلوغ الأهداف المخطط لها، وحسب الفكر المالي المعاصر فهي تتمثل في محاور التشريع والتنظيم الفني للضرائب التي ينتج عن اجتماعها ما يسمى بالنظام الضريبي بمفهومه الضيق.

وتقوم هذه الوسائل على عنصرين أساسيين، العنصر الفني والعنصر التنظيمي [3].

أ- **العنصر الفني:** أجاز القانون للمشرع المالي من الناحية الدستورية حرية فرض الضرائب والعناصر التي تتطلبها كل ضريبة، إلا أن إختيار الوسائل الفنية للاستقطاع الضريبي فلا يختارها المشرع مباشرة، وإنما يؤكل إختيارها لجهات تنفيذية تطبيق الأحكام التشريعية المتعلقة بها، كعمليات التحقق والربط والتحصيل وعلى هذه الجهات المخولة بذلك دراسة ظروف البيئة الضريبية والهيكل الاجتماعي وطبقات المواطنين من مختلف فئات المجتمع [4].

ورغم تنوع وتعدد العناصر الفنية للإخضاع الضريبي إلا أن تحديده يخضع أو يقوم على إعتبارين هما [5]:

- ان كل ضريبة يراد فرضها يجب إدماجها في إطار الوجود السابق لهذه الضريبة؛
- ان النظام الضريبي في مجموعه يطبق داخل إطار اجتماعي محدد.

وبناء عليه يتم إختيار الأساليب الفنية التي تمكن الإدارة الضريبية من إقتطاع الضريبة وفقا لمتطلبات البيئة الاجتماعية وظروف المجتمع التي تتسبب في نجاح النظام الضريبي، ومما يضمن له أكبر قدر من المرونة والاستقرار وتهيئ له تطبيقا سليما يضمن تحقيق كل ما استهدفته السياسة الضريبية من نتائج مالية واقتصادية واجتماعية.

---

[1] – يونس احمد البطريق، أصول الأنظمة الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص:25.

[2] – خالد امين عبد الله وحامد داود الطلحة، المرجع نفسه، ص:13.

[3] – صباح سالم، **الضرائب ومحاسبتها في فلسطين**، مجمع البحوث والاستشارات التجارية والاقتصادية، الطبعة الاولي، غزة، فسطين،1996، ص_ص:8-10.

[4] –حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

[5] – دلال عيسى موسى مسيمي، **السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص:08.

ب- **بالعنصر التنظيمي** [1]: وتكمن أهمية هذا العنصر في الإطار الذي يكفل تطبيق القواعد القانونية والصور الفنية بين الضرائب المختلفة، عند فرض أي ضريبة أو عند إختيار عناصر وعائها، إذ يتطلب التنسيق بين الضرائب المختلفة ومراعات الوجود السابق لبعض هذه الضرائب، وذلك ضمانا للحفاظ على وحدة الهدف المحدد من فرض الضرائب التي يتعين توافرها للنظام الضريبي في مجمله، ومن بين أهم هذه الاعتبارات ما يلي [2]:

- مراعاة الإبقاء على عدالة النظام الضريبي في مجمله حتى لا يؤدي فرض ضريبة جديدة أو إلغاء ضريبة قديمة إلى الإخلال بإبعاد هذه العدالة؛
- مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يتضمنها النظام بحيث يتعين السعي لزيادة حصيلة ضريبة معينة لتعويض النقص في حصيلة ضريبة أخرى؛
- تجنب الازدواجية في فرض الضرائب والذي ينطوي على احتمال سريان عدة ضرائب على نفس العناصر والتي قد تتجاوز أعباءها حدود المقدرة التكليفية، مما يدفع المكلف للتهرب من دفعها أو التخلص من عبئها [3].

ومنه فإن النظام الضريبي يمثل كيان مترابط ومتجانس بين مجموعة من القواعد التشريعية السياسية والاقتصادية والاجتماعية والصور الفنية المتتالية لمراحل الاستقطاع الضريبي [4].

ثالثا-مقومات النظام الضريبي: يعتمد النظام الضريبي على مجموعة من الأسس تؤثر على مدى نجاحه في تحقيق أهدافه نذكر أهمها:

1- **التشريع الضريبي:** يقصد بالتشريع الضريبي مجموعة القوانين والإجراءات الجبائية واللوائح والمذكرات التي تصدرها الدولة لفرض الضرائب وربطها وتحصيلها والاعتراض عليها أو إلغائها أو تعديلها، إذ لا يمكن فرض ضريبة إلا بقانون [5]، ويجب أن يتبع في إصدار هذه القوانين الأصول الدستورية السائدة عند فرض الضرائب.

2- **الإدارة الضريبية:** هي السلطة التنفيذية التي يناط بها تنفيذ التشريع الضريبي، إذ تعتبر أحد أطراف العلاقة الضريبية التي يقع على عاتقها تحصيل المبالغ الضريبة من المكلفين وتوريدها إلى الخزينة العامة للدولة في مواعيدها المحددة قانونا، لضمان عدم ضياع حق الخزينة العامة للدولة[6].

3- **التخطيط الضريبي:** لتحسين أدائها والرفع من كفاءتها فهي تقوم بالتخطيط الضريبي، وذلك من خلال تحليل الأوضاع القائمة، وتحديد الأهداف المراد تحقيقها في الأجل القريب أو الأجل البعيد، ورسم السياسات وإعداد برامج العمل والجدولة الزمنية للأنشطة المختلفة للعمل الضريبي [1].

---

[1] – سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص:324.

[2] – خالد امين عبد الله وحامد داود الطلحة، مرجع سبق ذكره، ص:13.

[3] – دلال عيسى موسى مسيمي، المرجع نفسه، ص: 11.

[4] – علي عبد العزيز السوداني، البناء الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص:20.

[5] –أعاد حمود القيسي، مرجع سبق ذكره، ص:153.

[6]– سهام محمد جاسم، **العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي**، مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد 19، 2011، ص: 17.

4- **القضاء الضريبي** [2]: يعتبر القضاء الضريبي أحد الأنظمة الفرعية التي يتكون منها النظام الضريبي، وهو عنصر أساسي يختص بالنظر في الخلافات والمنازعات الضريبية التي قد تنشا بين المكلفين والإدارة الضريبية، ويبدأ القضاء الضريبي بلجان الطعن والتي هي في حقيقتها لجان إدارية ذات اختصاص قضائي، فقراراتها واجبة التنفيذ من جهة، ويجوز للمكلف الطعن فيها أمام المحاكم من جهة أخرى.

المطلب الثاني: فعالية النظام الضريبي ومؤشرات قياسها

أصبحت الضريبة من أهم مصادر الإيرادات العامة، وكذا وسيلة فعالة في توجيه مسار النشاط الاقتصادي للدولة بما يؤدى إلى تطوريه وحسن أدائه، الأمر الذي جعل الدولة تكرس جل إهتماماتها لتطوير أنظمتها الضريبية، ولكي يتم تصميم النظام الضريبي الأمثل لمجتمع ما، فلابد يولد من واقع المحددات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وأن يتطور مواكبا لما يلحق هذه المحددات من تغير، وهو ما دفع بالباحثين والمختصين في الفكر المالي للبحث في موضوع الفعالية الضريبية ومؤشراتها [3]، من أجل بناء وتصميم نظام ضريبي فعال.

الفرع الاول: ماهية الفعالية الضريبية.

مما لا شك فيه أن الصياغة الفنية للنظام الضريبي ووضوح نصوص هذا النظام، وعدم ترك المجال في أحكامه للتأويل والتفسير والغموض، والإنسجام التام في مجموع القوانين التي تشكل النظام الضريبي من جهة، وكفاءة الإدارة الضريبية في تطبيق القوانين من جهة أخري، كل ذلك يلعب دورا هاما في تقبل الضرائب من قبل المكلفين، وعدم اللجوء الي التهرب أو الغش الضريبي، مما يؤدي الي تحقيق الأهداف من فرض الضريبة [4].

إن الممارسة العملية في مجال اقتصاديات الضرائب تثبت أن الجوانب المتعلقة بالفعالية الضريبية تلعب دورا مهم لتصميم نظام ضريبي جيد، إذ يري الكثير من الاقتصاديين وكتاب المالية العامة الي أن فعالية النظام الضريبي تكمن في مدى قدرته على تحقيق الأهداف المنوطة به بشكل متوازن، إلا أن تلك الأهداف تتعارض فيما بينها، ونتيجة لتعارض أهداف النظام الضريبي يتعين على المشرع الضريبي مراعاة المصالح الثلاثة التالية [5]:

- **مصلحة الدولة:** وهو هدف الدولة في تحصيل أكبر قدر من الإيرادات الضريبية لكي يمكنها ممن تغطية نفقاتها المختلفة ويساعدها على تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية.

1- **المرجع نفسه**، ص: 17.

2- علاء فريد عبد الاحد، **المعيار المحاسبي الدولي 12 والقاعدة المحاسبية 13 رؤية للتحول (من التحاسب الضريبي الى الحاسبة الضريبية)**، مجلة دورية نصف شهرية، المجلد السابع، العدد الثالث عشر، البصرة، 2014، ص:206.

3- حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، مرجع سبق ذكره، ص: 25.

4 -حسن عواضة، مرجع سبق ذكره، ص-ص:490-491.

5 - عزوز علي، **آليات ومتطلبات تفعيل التنسيق الضريبي العربي"الواقع والتحديات"**، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الجزائر، 2013-2014، ص:27.

- **مصلحة المكلف:** تتحقق مصلحة المكلف من فرض الضريبة بالقدر الذي لا يتعارض فيه فرض الضريبة مع طموحاته؛
- **مصلحة المجتمع:** تتحقق مصلحة المجتمع من خلال فرض الضرائب وما قد ينتج عنها من أثار جانبية ذات أبعاد اقتصادية واجتماعية مثل إستخدام الحصيلة الضريبية في مجال الإنفاق العام في شتي المجالات مثل تحسين الخدمات الصحية والتعليم وشق الطرق والإنارة العمومية...الخ.

أولا–مفهوم الفعالية الضريبية.

نتيجة إلى التطورات الحديثة في المجال الضريبي أدت دراسة الفعالية الضريبية إلى إهتمام العديد من الباحثين والدارسين للأنظمة الضريبية والتشريع الضريبي، حيث ركزوا من خلال بحوثهم ودراساتهم للبحث عن معايير ومؤشرات لهذه الفعالية بهدف تطورها وتحسينها للوصول إلى تصميم أنظمة ضريبية فعالة، وبذلك سوف نتطرق في إلى تعريف الفعالية بصفة عامة ثم تتنقل الي تعريف الفعالية الضريبية.

1- **تعريف الفعالية:** على الرغم من أهمية الفعالية في حياة المنظمات إلا أنه لم يتحقق إجماع حول تعريف الفعالة، وبالنظر إلى وجهات النظر فقد تعددت تعاريف الفعالية، وفي هذا الصدد يمكن عرض بعض منها كما يلي:

لقد عرف محمد قاسم القريوتي الفعالية التنظيمية بأنها " قدرة التنظيم على تحقيق الأهداف طويلة وقصيرة المدى والتي تعكس موازين القوى للجهات ذات التأثير ومصالح الجهات المعنية بالتقييم ومرحلة النمو او التطوير التي يمر بها التنظيم. [1]".

كما يرى بعض الباحثين من بينهم ألفار (alvar) أن الفعالية تكمن في " قدرة المنظمة على البقاء والتكيف والنمو بغض النظر عن الأهداف التي تحققها [2]" نستنتج من هذا التعريف أن ألفار أهمل أو لم يعطي أهمية كبيرة لتحقيق الأهداف التي تسعي إلى تحقيقها المنظمة بقدر ما أكد على قدرة المنظمة للتكيف والتأقلم مع الظروف الداخلية والخارجية للبيئة المحيطة بالمنظمة.

وعليه فان الفعالية حسب هذا التعريف تكمن في تحقيق ما يلي:

- قدرة المنظمة على التكيف مع البيئة والاستمرار في البقاء؛
- قدرة المنظمة على التطور والنمو؛
- تحقيق أهدافها من خلال هذا التكيف.

أما إتزيوني (etzouni) فقد عرف الفعالية بأنها "قدرة المنظمة على تأمين الموارد المتاحة واستخدامها بكفاءة لتحقيق أهداف معينة [3]".

1 – محمد قاسم القريوتي، **نظرية المنظمة والتنظيم**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص:104.

2 – خليل محمد محسن الشماع وخيضر كاظم حمود، **نظرية المنظمة**، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2000، ص:327.

3 –حسين حريم، **إدارة المنظمات منظور كلي**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الاولي، 2003، ص:29.

ومن خلال هذا التعريف يفرق إتزيوني بين الفعالية والكفاءة ويؤكد أنه على الرغم من تلازمهما، إلا أنه ليس بالضرورة أن تكون المنظمة فعالة وذات كفاءة عالية في آن واحد، بل إن الكفاءة ربما تحد من مجالات وأنشطة المنظمة بإعتبارها ترتكز على التكلفة، بينما تتطلب الفعالية عدد أوفر من هذه الأنشطة.

ويعود مفهوم الكفاءة تاريخيا، إلى الاقتصادي الإيطالي باريتو الذي طور صياغة هذا المفهوم وأصبح يعرف " بأمثليه باريتو".وحسب باريتو فإن أي تخصيص ممكن للموارد فهو إما تخصيص كفء أو تخصيص غير كفء، وأي تخصيص كفء للموارد فهو يعبر عن الكفاءة [1]".

ويرى البعض أن مبدأ الكفاءة يعتبر المميز لكل نشاط يحاول بالوسائل المتاحة زيادة فرصة بلوغ أهداف معينة، أي القدرة على استغلال الوسائل المستخدمة لتحقيق النتائج المرجوة، وتكون المؤسسة كفؤة إذا كانت تستعمل مواردها بشكل أمثل [2]".

أما جورجي فقد ميز بين مفهومي الكفاءة والفعالية، حيث أعتبر أن الكفاءة داخلية وتقاس بالنسبة الي الطاقة والنشاط داخل المنظمة مع الأخذ بعين الإعتبار الجانب الاقتصادي المتمثل في تناسب النتائج والموارد المستثمرة، أما الفعالية فهي خارجية بمعني نوعية الخدمة التي تؤثر في العالم الخارجي والمستهدف الي خدمة المنظمة له [3].

وعموما فإن إظهار الفرق بين الكفاءة والفعالية يتم من خلال إبراز المعنى الذي تأخذه هذه الأخيرة وعليه، فان الكفاءة يقصد بها الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة في للنظام الضريبي أي إختيار أحسن بديل من البدائل المتاحة الذي يوفر أقل تكلفة ممكنة، فالكفاءة ترتبط بعنصر التكلفة والعلاقة بين المدخلات والمخرجات، أي مدى التحكم في إستخدام الموارد المتاحة، وعليه فإن وجود الكفاءة يضمن بدرجة كبيرة تحقيق الفعالية ويمكن صياغة العلاقة بين الكفاءة والفعالية في الجدول التالي:

الشكل (2-1): المكونات المختلفة للكفاءة والفعالية.

	فعال	غير فعال
كفؤ	تحقيق الأهداف مع حسن استخدام الموارد **(4)**	عدم تحقيق الأهداف مع حسن استخدام الموارد **(1)**
غير كفؤ	تحقيق الأهداف مع سوء استخدام في الموارد **(3)**	عدم تحقيق الأهداف مع سوء استخدام في الموارد **(2)**

المصدر: كمال رزيق وبوعلام رحمون، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، مداخلة في الملتقي الدولي حول السياسات الاقتصادية الكلية، جامعة تلمسان الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2004، ص: 4.

[1] – هال فاريان، **الاقتصاد الجزئي التحليلي (مدخل حديث)**، ترجمة أحمد عبد الخير وأحمد أبوزيد، جامعة الملك، سعود، الرياض،2000، ص:19.

[2] – محمد البنا، **الاقتصاد التحليلي، مدخل حديث لتحليل المشاكل الاقتصادية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص :12.

[3] – عالية خلف اخوارشيدة، **المساءلة والفعالية في الإدارة التربوية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الاولي، عمان، الأردن، 2006، ص:78.

من خلال الشكل السابق نلاحظ ان المنظمة ذات الكفاءة والفعالية هي التي تستطيع تحقيق أهدافها من خلال الإستخدام الأمثل والجيد للموارد المتاحة، والإستخدام الأمثل يعني عدم إساءة استخدام أو الإسراف أو إضاعة هذه الموارد.

وعموما يمكن القول ان مفهوم الفعالية أوسع وأشمل من مفهوم الكفاءة، ذلك لإن فعالية المنظمة تأخذ بعين الاعتبار العديد من العوامل الداخلية والخارجية، اما مفهوم الكفاءة فغالبا ما يركز على العمليات الداخلية في المنظمة، وبالتالي فهي تشير إلى مدي قدرة المنظمة على تخفيض التكاليف، لذلك فهي تقاس بنسبة المخرجات إلى نسبة المدخلات حسب العلاقة التالية [1]:

$$\text{كفاءة المنظمة} = \frac{\text{قيمة المخرجات}}{\text{قيمة المدخلات}} = \frac{\text{الأهداف المحققة}}{\text{الوسائل المستعملة}}$$

بحيث أن كلما ارتقعت هذه النسبة زادت كفاءة العمليات الداخلية في المنظمة مع عدم اعتبار مؤشر قويا على زيادة فعالية المنظمة.

فالكفاءة تشير بالمعنى الصريح إلى البعد الاقتصادي في تحديد الأهداف وإلى نسبة المخرجات الي المدخلات، اذ يتوجب على التنظيم تحقيق الأهداف المحددة بالموارد الموجودة، وهي موارد محدودة يستلزم إدارتها بشكل اقتصادي مع عدم سوء إستعمالها، بينما تشير الفعالية إلى قدرة المنظمة على النجاح في تحقيق الأهداف [2].

2-**تعريف الفعالية الضريبية:** اهتمت الكثير من الدراسات الاقتصادية بدراسة الفعالية الضريبية (الضريبة المثلى) لما لها من أهمية كبيرة على اقتصاديات الدول متقدمة كانت أو نامية، حيث تعتبر كمرادف لنجاح السياسة الضريبية المطبقة وبالتالي نجاح السياسة المالية بدورها جزء من السياسة الاقتصادية [3]، الامر الذي يستوجب ضرورة التنسيق بين هذه الأجزاء المختلفة، وبذلك يتم طرح المفاهيم المتعددة للفعالية الضريبة فيما يلي:

حسب (Pierre Beltrami) فالتساؤل الأول الذي يطرح نفسه عند تحديد الفعالية الضريبية هو " عن إمكانية تصميم نظام ضريبي يشمل الضريبة التي تعود بأقصى مردودية بأقل تضحية جماعية، كما يربطان مسألة الفعالية الضريبية بنظرية المنفعة، بالإضافة إلى أن مجال الكلام عن الفعالية الضريبية حسب الكاتبين أكثر تعقيدا [4] "

---

[1] - صالح بن النوار، "**فعالية التنظيم في المؤسسات الاقتصادية**"، مخبر علم اجتماع الاتصال للبحث والترجمة، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2006، ص:197.

[2] – صالح بن نوار، مرجع سبق ذكره، ص:196.

[3] – طالب وسيلة، **مرجع سبق ذكره**، ص:69.

[4] – المرجع نفسه، ص:73.

أما (Annie vallée) فانه يري بأن " الضريبة الجيدة فعالة نظريا هي التي يمكن تحصيلها والتي لا تشوه هيكل الأسعار النسبية و التي لها أثر الدخل و ليس أثر الإحلال[1]"

كما يوضح في هذا السياق على أن تحليل ودراسة أثر الضريبة على الفعالية الاقتصادية يقوم علي فرضيتن هما [2]:

الفرضية الاولي: وتعني حياد الضريبة مما يجعل السوق يتوازن تلقائيا وهذا عن طريق العرض والطلب مما يؤدي إستغلال الموارد بأقصى كفاية وتوظف توظيفا كاملا، بحيث يجب أن يقل تأثير فرض الضرائب على الأسعار حتى لا تتغير شروط التوازن ولا تتأثر قرارات الأعوان الاقتصاديين، لذلك فإن حيادة الضريبية مرتبط بالفعالية الاقتصادية والنظام الضريبي الأمثل هو الذي يقلل هذه الإختلالات.

الفرضية الثانية: عدم حياد الضريبة مما يؤدي إلى التأثير على قرارات الأعوان الاقتصاديين، وهذا ما يجعل تدخل الدولة عن طريق الضرائب من أجل المحافظة على توازن السوق ومعالجة أي اختلال قد يطرأ على الاقتصاد، ومنه فإن دور الضريبية الوظيفي يؤدي إلى نظام ضريبي فعال.

وبالتالي فإن الفعالية الضريبية هي إمكانية تصميم نظام ضريبي يشمل الضريبة التي تعود بأقصى مردودية علي الدولة وبأقل تضحية جماعية.

وهناك من ذهب إلى القول بأن الفعالية الضريبية تكمن في مدي قدرة النظام الضريبي على تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية بشكل متناسق ومتكامل، لإن هذه الأهداف قد تتعارض فيما بينها، فتحقيق التناسق بين هذه الأهداف ينتج عنه الفعالية الضريبية، وتسمي بالضريبة المثلى لأنها تحقق أهداف فرض النظام الضريبي بالشكل المطلوب [3].

وتتحكم في فعالية النظام الضريبي مجموعة من المقاييس والإعتبارات التي يجب مراعاتها عند إعداد وتصميم أي نظام ضريبي فعال، وتتمحور هذه الإعتبارات في مجموعة من المبادئ التي تعمل على ضبط النظام الضريبي، والمتمثلة فيما يلي [4]:

- معرفة كاملة بإيديولوجيات المجتمع، وكافة أوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية؛
- إحاطة تامة بأبعاد السياسة الضريبية التي يسعي المجتمع لتحقيقها؛
- تفهم متعمق للأسس العلمية الخاصة بتصميم النظم الضريبية؛
- بالإضافة إلى توافر إدارة ضريبية كفؤة تسهر على تطبيق هذا النظام الضريبي [5].

1- Annie Vallée، Les Système Fiscaux، Edition du seuil، France,2000, p :80.

2- Annie Vallée, Op- cit. ,p :76.

3 – محمد واصف احمد صالح، **دور العبء الضريبي في تحقيق الفعالية الضريبية في الواقع الفلسطيني**، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2014، ص:89.

4 – حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، مرجع سبق ذكره، ص: 59.

5 – لابد لزرق، **ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاساتها على الاقتصاد الرسمي في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2012/2011، ص:42.

ثانيا-خصائص الفعالية الضريبية

ذهب الكثير من الاقتصاديين و الدارسين علي أن خصائص الفعالية الضريبية هي نفسها الخصائص التي تتميز بها الضريبة المثلي، إلا أنه يمكن عرض بعض الخصائص و النقاط حسب ما جاء به (Annie vallée) كما يلي[1] :

1- **خاصية الإنتاجية أو المردودية:** وتقضي هذه الخاصية وصول النظام الضريبي الفعال إلى الحصيلة المقدرة بفضل الضرائب المطبقة، لإن هناك ضرائب ذات مردودية كبيرة أكثر من غيرها، ويرجع ذلك إلى سهولة تحصيلها، وصعوبة التهرب منها وعدد المكلفين بدفعها كبير، كما أن الضرائب ذات الوعاء الواسع والمعدل (السعر) المنخفض تكون مردوديتها أكبر من الضرائب ذات الوعاء الضيق والمعدل المرتفع.

ومنه فإن هذه الخاصية تعني الوفرة في الحصيلة الضريبية بمعناها الضيق، فالضريبة المنتجة هي التي تدر أكبر قدر ممكن من الحصيلة مع الأخذ بعين الإعتبار تكاليف جبايتها ومن أجل الوصول إلى مردودية أكبر للضريبة كان التقليديون يرون أنه يتوجب توفر عدة عوامل منها [2]:

- شمولية الضريبة، وهو مبدأ يقضي بأن تصيب الضريبة جميع الأفراد وجميع الأموال؛
- الاقتصاد في تكاليف الجباية؛
- عدم تمكن المكلف التخلص من الضريبة بواسطة أشكال التهرب الضريبي أو بنقل عبئها الي الغير؛
- جعل الضريبة غير منظورة أو ما يعرف (بالتخدير الجبائي) وهي ما تتميز به الضرائب غير المباشرة مثل الضرائب على الاستهلاك التي تدخل ضمن أسعار السلع، لان في الواقع العملي لا يمكن للمكلف أن يحدد قيمة الضرائب السنوية المدفوعة من جراء إستهلاكه لهذه السلع بصورة دقيقة.

ويتعين على المشرع لضمان أكبر قدر من إنتاجية الضريبة يجب الوصول بالنظام الضريبي إلى أكبر قدر ممكن من الطاقة الضريبية للمجتمع، بشرط ألا يؤدي ذلك إلى ردود أفعال قد تضر بالحد الأدنى للمعيشة للأفراد، وبالحوافز الادخارية والإنتاجية والاستثمارية للمجتمع.

---

[1] – حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي ، مرجع سبق ذكره ص : 147.

[2] –حسن عواضة، مرجع سبق ذكره، ص–ص:406–407.

2- **خاصية المرونة:** ويقصد بها الاستجابة للتغيرات أو التقلبات الاقتصادية بما لا يخل باعتبارات الحصيلة [1]، وعليه فهي مدي قدرة النظام الضريبي باعتباره أحد الظواهر الاجتماعية أن يعكس التغيرات الاقتصادية الدورية، وهي القدرة التي تتوقف على طبيعة الوعاء الضريبي وعلى الفن الضريبي، إلا أن إختيار الوعاء والفن الضريبي يسبب مشكلة في غاية الأهمية للمشرع المالي، لأنه يعكس بالدرجة الأولى طبيعة النظام الاقتصادي وطبيعة البنيان الاقتصادي [2].

ويمكن قياس المرونة الضريبية الإجمالية من خلال الصيغة التالية [3]:

$$\text{المرونة الضريبية الإجمالية} = \frac{\text{التغير النسبي في إجمالي الإيرادات الضريبية}}{\text{التغير النسبي الناتج الداخلي الخام}}$$

وهذا المؤشر يعطي دلالة هامة للقائمين على السياسة الضريبية في زيادة الإيرادات الضريبية إذا كانت المرونة أكبر من الواحد.

أ- **الاستجابة التلقائية للنظام الضريبي:** ويقصد بها قدرة الدولة علي تحصيل الضريبة دون تدخلات مقصودة من طرف الدولة يمكن ان تزيد من حصيلة لاستقطاع الضريبي، أي إصدار قوانين جديدة أو فرض ضرائب جديدة، وتسمي هذه الإجراءات بالتغيرات الاختيارية للنظام الضريبي، وهي تتأثر بعدة عوامل منها المعدلات التصاعدية للنظام الضريبي و طريقة توزيع الدخل و تركيبة وعاء الضريبة ، وقد يحاول المشرع الضريبي إستخدام التغيرات الاختيارية عندما يجد أن هذه الاستجابة التلقائية دون المستوى المطلوب، وذلك لرفع مرونة النظام الضريبي وهذا ما ينطبق أساسا في الدول النامية[4].

ب- **الاستجابة الكلية للعائد الضريبي:** ويعني بها ترك النظام الضريبي يتحرك بشكل عائم لتحصيل الضريبة، أي أنها تعبيرا عن العلاقة بين العائد الضريبي منسوبة إلى التغيرات في الدخل، وهذه الإجراءات نجدها مستعملة كثير في البلدان المتقدمة فهي سمة تتميز بها أنظمها الضريبية، لطبيعة نشاطاتها الاقتصادية المولدة لحصيلة ضريبية مرتفعة من شأنها أن تعبر على مرونة عالية دون الحاجة إلى تدخلات إختيارية إذا استطاعت تحقيق الأهداف المخطط لها [5].

---

[1]- عمار السيد عبد الباسط نصر، **الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم**، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2013، ص: 32.

[2] -رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره، ص: 461.

[3]- Bernard Bobe et Pierre llan, Fiscalité et choix économiques, Ed Calmann-Lévy, France ,1978,p :152.

[4] – نوزاد عبد الرحمان الهيتي ومنجد عبد اللطيف الخشالي، المدخل الحديث اقتصاديات المالية العامة، دار المناهج، الطبعة الأولى، عمان، الاردن 2003، ص:100.

[5] - نوزاد عبد الرحمان الهيتي ومنجد عبد اللطيف الخشالي ، مرجع سبق ذكره، ص:101.

3- **خاصية الإستقرار:** ويقصد بها أن تتسم أحكام النظام الضريبي بنوع من الثبات ، بحيث لا تتغير أحكامه بصورة متكررة تجعل من الصعب علي المكلف ملاحقة تعديلاته، وهذا ما يضعف قاعدة اليقين، أي أن تتوافر في النظام الضريبي درجة عالية من ثبات طبيعة الضريبة وإجراءات ومواعيد تحصيلها، ولا يقصد بإستقرار النظام الضريبي جمود هذا النظام و رفضه لكل إصلاح أو تعديل، بل يجب أن يتطور وفقا للمتغيرات التي يفرضها الواقع، وبالتالي التأكد من ضرورة أي تعديل ودراسة مختلف الأثار الناتجة عنه، كما يجب إعلام المكلفين بأي تغيير عن طريق وسائل الإعلام حتي يكون المكلف علي دراية تامة بتلك التعديلات مما يساعد علي تقبله لذلك التغيير [1].

4- **خاصية البساطة:** ومفادها العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب المختلفة، إضافة إلى صياغة نصوص التشريعات الضريبية بأسلوب بسيط يسهل على المكلفين وكذا موظفي الإدارة الضريبية فهمه بسهولة [2]، وبالتالي يجب على أي ضريبة مفروضة أن تكون واضحة ومعلومة حق العلم وبسيطة من حيث مقدارها وموعد وكيفية دفعها، حتي تكون الضريبة بعيدة كل البعد عن التعسف وعن التجاوز، الذي يصيب في الكثير من الأحيان المكلفين بالضريبة من قبل أعوان الإدارة الضريبية، مما يحفزهم على التهرب والغش الضريبي، وبذلك لا يجوز أن تكون الضريبة مبهمة و قابلة لتأويلات الإدارة الضريبية[3].

5- **خاصية التنوع:** وهذا يعني أن يكون النظام الضريبي متنوعا بطبيعته، ولا يعتمد على ضريبة واحدة لأنه في حالة إعتماده علي ضريبة واحدة فإن عبئها سيتحمله عدد محدود من المكلفين، بينما في النظام الضريبي الذي تتعدد وتتنوع فيه الضرائب يؤدي إلى توزيع العبء الضريبي بين عدد كبير من المكلفين، الأمر الذى ينتج عنه مساهمة عدد أكبر من أفراد المجتمع في تحمل النفقات والأعباء العامة، ويقصد بالتنوع تعدد أشكال الضرائب، وهذا ما سيحقق بشكل أساسي زيادة الإيرادات الضريبية و تحقيق مبدأ العدالة الضريبية، بالإضافة إلى أن هذا التنوع يمنح للدولة أكثر من أداة للتحكم في السياسة الضريبية [4].

ثالثا–مداخل قياس الفعالية الضريبية

نظرا لإختلاف وتضارب وجهات النظر لتحديد تعريف موحد وجامع لمعني الفعالية الضريبية نتيجة إلى تعدد أهداف المنظمات وتنوع البيئات التي تعمل فيها، هذا كله أدي إلى ظهور العديد من المداخل لقياس الفعالية، ويمكن تصنيف هذه المداخل كما يلي:

1- **مدخل الأهداف:** يهتم هذا المدخل في قياس الفعالية الضريبية بناءا على مدى تحقيق أهداف النظام الضريبي المنوطة به والنتائج التي تم تحديدها مسبقا التي تأتي في مقدمتها الحصيلة الضريبية، إلا

---

[1]– عبد الأمير عبد الحسين شياع وحيدر عودة كاظم، إمكانية **تطبيق القواعد الضريبية للنهوض بواقع النظام الضريبي العراقي**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد الاول، 2015، ص:142.

[2] – عبد الكريم صادق بركات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص:210.

[3] –خالد شحاذة واحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص:159.

[4]– عبد الأمير عبد الحسين شياع وحيدر عودة كاظم، مرجع سبق ذكره، ص:142.

أن هناك مآخذ على هذا المدخل يكمن في صعوبة تطبيقه بسبب تعدد أهداف الضريبة فيما بينها [1]، بحيث أن الفعالية في تحقيق هدف معين يرتبط عكسيا بتحقيق هدف أو أهداف أخرى، مما أدي إلى تفرع هذا المدخل إلى مداخل فرعية أخرى نذكر منها:

أ- مدخل **الهدف السائد:** ويعرف بأنه الهدف الأساسي الأكبر أهمية الذي يتم تحديده عند فرض الضرائب من طرف السلطة التشريعية، مثل الحصيلة الضريبة المراد تحقيقها، ويعتبر المقياس الجيد للفعالية الضريبية.

ب- **مدخل تعدد الأهداف:** تتمثل الفعالية الضريبية وفقا لهذا المدخل في مدى قدرة النظام الضريبي في تحقيق جملة من الأهداف في أن واحد، وذلك بتحقيق وفرة الحصيلة والوصول إلى أكبر قدر من العدالة الضريبية وكسب رضا المكلفين وثقتهم، وبالتالي لا يمكن الإعتماد على مقياس واحد للفعالية الضريبية، بل يصبح قياسها بناءا على كل الأهداف وحسب أولوية كل هدف.

ج- **مدخل الأهداف الوسطية:** هذا المدخل يشمل على مجموعة من المؤشرات، والتي ترتبط مباشرة بقياس الفعالية الضريبية مثل مؤشرات تسيير الوعاء الضريبي، ومؤشرات التحصيل والمتابعة والمؤشرات الخاصة بالرقابة والمراجعة والمنازعات الضريبية.

د- **مدخل الأهداف المرحلية:** إن تحقيق الفعالية الضريبية حسب هذا المدخل تتبع قدرة النظام الضريبي على تحقيق الأهداف من الناحية الزمنية، أي إلى أهداف طويلة ومتوسطة وقصيرة المدى، ومنه فقياس الفعالية الضريبية تعتمد على مدى تحقيقه لهذه الأهداف المرحلية [2].

2- **مدخل تأمين الموارد** [3]: يقوم هذا المدخل لقياس الفعالية الضريبية علي مدي قدرة النظام الضريبي في الحصول وتأمين الموارد التي يحصل عليها من البيئة الخارجية، أي القدرة على إستغلال وتوفير إحتياجاته المادية والبشرية في ظل المتغيرات الاقتصادية والسياسة والاجتماعية المحيطة به، مع الإستخدام الأمثل لهذه الموارد، ومن المأخذ على هذا المدخل تركيزه على الوسائل اللازمة (مادية وبشرية) وإهمال الجوانب الأخرى ذات الصلة بالفعالية الضريبية مثل التشريع الضريبي والوعي والثقافة الضريبي للمكلفين.

3- المدخل المالي: تتحدد الفعالية حسب المدخل المالي بالتركيز والاعتماد على بعض المؤشرات الكمية نذكر منها [4]:

---

[1] – فيصل صالح محمد وعبد الرحمان محمد سالم، **الأداء التنظيمي وابعاد قياسه في الجامعات العربية**، ورقة مقدمة في ملتقي موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، 25-27-جوان 2004، جامعة عدن، اليمن، ص:141.

[2] – محمد قاسم القريوتي ، مرجع سبق ذكره، ص:104 .

[3] - حسين حريم، مرجع سبق ذكره، ص:94.

[4] - La D.G.I, Instruction Générale, n° 2, dispositif d'évaluation des performances des services extérieurs, MF/DG du 26/04/2003.

$$\text{نسبة نمو الايرادات} = \frac{\text{الحصيلة الضريبية للسنة (n) – الحصيلة الضريبية للسنة (n-1)}}{\text{الحصيلة الضريبية للسنة (n-1)}} \times 100$$

الفرع الثاني: مؤشرات النظام الضريبي الجيد:

هناك الكثير من المؤشرات المعايير الفنية التي يمكن مراعاتها عند تصميم نظام ضريبي جيد، وتعتبر مؤشرات فيتو تانزي من اهم المعايير والمؤشرات المعتمدة في بناء وتصميم نظام ضريبي فعال.

أولا: مؤشرات فيتو تانزي (Vito.Tanzi) و تتمثل فيما يلي[1]:

1- **مؤشر التركيز:** ويقضي هذا بأن يأتي جزء كبير من إجمالي الايراد الضريبي من عدد ضئيل نسبيا من الضرائب والمعدلات الضريبية، لأن ذلك من شأنه أن يساهم في تخفيض تكاليف الإدارة والتنفيذ، فتجنب وجود عدد كبير من الضرائب وجداول المعدلات التي تدر إيرادات محدودة يمكن أن يؤدي إلى تسهيل تقييم أثار تغيرات السياسة الضريبية وتفادي وجود إنطباع بأن الضرائب مفرطة.

2- **مؤشر التشتت:** ويتعلق الأمر بما إذا كانت هناك ضرائب مزعجة قليلة الايراد، وإذا كانت موجودة فعلا فيجب التخلص منها دون أن يكون لحذفها أثر على مردودية النظام الضريبي، سعيا لتبسيط النظام الضريبي وتجنب تعقيده وإثقال كاهل المكلف بضرائب متعددة وذات حصيلة ضعيفة.

3- **مؤشر التآكل:** ويتعلق الأمر بما إذا كانت الأوعية الضريبية الفعلية قريبة من الأوعية الممكنة، لإن إتساع الوعاء الضريبي يمكن من زيادة الإيرادات رغم اعتماد معدلات منخفضة نسبيا، وإذا إبتعدت الأوعية الضريبية الفعلية عن الممكنة، تعرض وعاء الضريبة للتآكل مع الإنخفاض المستمر في الحصيلة الضريبية بسبب التخفيضات المتتالية أو الإعفاءات التي تزيد الدولة في منحها، وبالتالي يكون الإنخفاض في الحصيلة الضريبية متوقعاً عندما لا تؤتي الإعفاءات أو التخفيضات الضريبية ثمارها في ضخ استثمارات جديدة تفيد الاقتصاد الوطني، أو عندما لا يتعدى الأمر مجرد تغيير لوائح قانونية أو استثمارات قائمة بالفعل لكي تستفيد من هذه المزايا، كما تتأثر الدولة بكل إجراء ضريبي تقوم به لقيامها بإجراء مضاد يتمثل في منح حوافز وإعفاءات أكثر مما يؤدي إلى التقليل من مواردها الضريبية[2] ، وهذا ما يدفع إلى رفع المعدلات طمعا في تعويض النقص الحاصل في الإيرادات، ومثل هذا الإجراء (رفع المعدلات) من شأنه أن يحفز على التهرب الضريبي.

[1] –عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص:161.

[2] – محمد رمضان صديق، "**نظرية التنسيق الضريبي ومدي إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية**"، ورقة مقدمة إلى ورشة عمل التنسيق الضريبي، المنعقدة بجامعة الدول العربية، القاهرة، 1996، ص:2.

4- **مؤشر تأخيرات التحصيل:** ويتعلق الأمر بوضع الآليات الدافعة إلى جعل المكلفين يدفعون المستحقات الضريبية في أجالها، لإن هذا التأخر يؤدي إلى إنخفاض القيمة الحقيقية للمتحصلات الضريبية بفعل التضخم ولهذا لابد أن يتضمن النظام الضريبي عقوبات صارمة تحد من ميل المكلفين إلى التأخر في دفع مستحقاتهم الضريبية [1].

5- **مؤشر التحديد:** ويركز هذا المؤشر على اعتماد النظام الضريبي على قليل من الضرائب ذات المعدلات المحددة، وهذا لا ينفي إمكانية إحلال بعض الضرائب بضرائب أخرى. فمثلا يمكن إحلال الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل بضريبة واحدة على كامل الثروة ذات نسب أو معدلات منخفضة.

6- **مؤشر الموضوعية:** يقوم هذا المؤشر على ضرورة جباية الضرائب من أوعية يتم قياسها بموضوعيــة بما يضمن للمكلفين بالضريبة التقدير بشكل واضح لإلتزاماتهم الضريبية على ضوء أنشطتهم التي يخططون لها، ويصب هذا ضمن مبدأ اليقين الذي يقضي حسب آدم سميث بأن تكون الضريبة محددة على سبيل اليقين دونما غموض أو إبهام، بحيث يكون ميعاد الدفع وطريقته والمبلغ المطلوب دفعه واضحا ومعلوما للمكلف، وهذا ما يضمن له الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف أو سوء إستعمال للسلطة من قبل الإدارة الضريبية [2].

7- **مؤشر التنفيذ:** ويتعلق بمدى تنفيذ النظام الضريبي بالكامل وبفعالية، وهذا يتعلق أيضا بمدى سلامة التقديرات والتنبؤات، ومستوى تأهيل الإدارة الضريبة لأنها القائم الأساسي على التنفيذ، فضلا عن مدى معقولية التشريعات وقابليتها للتنفيذ على ضوء الواقع الاجتماعي والاقتصادي.

8- **مؤشر تكلفة التحصيل:** ويقض هذا المؤشر بجعل تكلفة التحصيل أقل ما يمكن، حتى لا ينعكس ذلك سلبا على مستوي الحصيلة الضريبية، وهو أحد القواعد الأساسية لفرض الضريبة، وهو مبدأ الاقتصاد في الجباية.

إضافة إلى المؤشرات السابقة هناك مؤشرات أو محددات أخرى لتصميم الأنظمة الضريبية المثلي حسب ما جاء به ريتشارد موسجريف (Richard Musgrave) وهي من المتطلبات الواجب توفرها في النظام الضريبي لضمان فعاليته الفعالية ومناهم هذه المؤشرات نذكر ما يلي [3]:

- عدم التمييز في توزيع العبء الضريبي، حيث تطبق جميع القواعد على جميع المكلفين؛
- اختيار الضرائب التي تقلل من التعارض مع القرارات الاقتصادية، أي فرض الضرائب دون تغيرات جوهرية في السلوك الاقتصادي؛
- عدم التعسف والتجاوز من قبل الإدارة الضريبية، بحيث يجب أن تكون الضريبة بسيطة وواضحة؛
- يجب أن يسمح الهيكل الضريبي للنظام بإستخدام الميزانية لتحقيق أهداف مثل النمو والاستقرار ؛

[1] – عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص:165.

[2] – المرجع نفسه، ص:166.

[3] – عفيف عبد الحميد، **فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجيستير، تخصص الاقتصاد الدولي والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف1، الجزائر، 2014/2013، ص-ص:43-44

- تخفيض تكلفة التحصيل إلى أدني مستوى ممكن لكي يتوافق مع الأهداف الأخرى.

المطلب الثالث: محددات النظام الضريبي

إن النظام الضريبي السائد في بلد معين وفي زمن معين يعكس أمرين، الأمر الأول طبيعة النظام الاجتماعي والسياسي والاقتصادي، والأمر الثاني درجة النمو والتقدم الاقتصادي التي بلغها هذا البلد، وبالتالي فإن النظام الضريبي يتأثر بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في المجتمع، ليكشف عن حقيقة الأهداف التي تسعي الدولة الي تحقيقها من وراء الدور الذي تقوم به الضرائب، والأدوات والوسائل التي تنتهجها للقيام بهذا الدور خلال فترة زمنيه معينة، ومنه نجد أن النظم الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة في كل دولة تنعكس إنعكاسا مباشرا وفعالا على هيكل النظم الضريبية[1]، فالنظم الضريبية في الدول الرأسمالية تختلف عن النظم في الدول الاشتراكية، شأنها في ذلك شأن النظم الاقتصادية، وكذلك يختلف النظام الضريبي من دولة إلى أخرى بل لنفس الدولة من فترة زمنية إلى أخرى وفقا لإختلاف مستوي التقدم الاقتصادي و الاجتماعي، ومن خلال ما سبق سوف نتطرق إلى محددات أو العوامل المؤثرة في النظم الضريبية النظم الضريبية كالتالي.

الفرع الاول: أثر النظام الاقتصادي على هيكل النظام الضريبي: يمكن أن يؤثر النظام الاقتصادي السائد في بلد ما على قرار إختيار النظام الضريبي الملائم ومكوناته، وبصفة عامة يمكن التمييز في هذا السياق بين النظام الاقتصادي الحر أو الرأسمالي والنظام الاشتراكي أو المخطط، فالنظام الاقتصادي الرأسمالي يسعى لتحقيق أهداف تختلف عن تلك التي يسعى إليها النظام الاشتراكي، مما ينعكس على هيكل النظام الضريبي الذي تتبعه الدولة.

ويمكن توضيح دور النظام الضريبي وخصائصه في كل من النظام الاشتراكي والنظام الرأسمالي الحر على النحو التالي:

أولا–أثر النظام الاقتصادي على هيكل النظام الضريبي في الدول الاشتراكية:

تعتبر دراسة التشريعات الضريبية في الأنظمة الاشتراكية دراسة نمطية لتلك التشريعات، يرجع ذلك إلى أن الصور الفنية الرئيسية للضريبة في أغلب هذه الدول هي صور محدودة ولا تتباين أثار تشريعاتها الضريبية على النحو الذي نلمسه في حالة الدول الرأسمالية [2].

ومما لا شك فيه أن الدولة في هذا النظام تمتلك جل عناصر الإنتاج ، و بالتالي فهي تسيطر على معظم النشاطات الاقتصادية، مع العلم أن الكثير من الدول في العصر الحالي تسود فيها أنظمة اقتصادية مختلطة، إذ يوجد فيها قطاع عام كبير إلى جانب القطاع الخاص، مما يؤدي إلى زيادة الوزن النسبي للاقتصاد العام حيث يصل أقصاه بالمقارنة بالاقتصاد الخاص، وينعكس ذلك على ما تنتجه المؤسسات التي تمتلكها الدولة بصورة مباشرة إلى إجمالي الناتج الإجمالي، كما تتخذ هذه

---

[1] – محمد خالد المهايني، مرجع سبق ذكره، ص: 261.

[2] –علي عباس عياد، مرجع سبق ذكره، ص:13.

الاقتصاديات أسلوب التخطيط للقيام بكافة الأنشطة الاقتصادية سعيا منها لتحقيق أهدف المجتمع [1]، وفي ظل الخصائص السابقة التي تتمتع بها هذه الاقتصاديات تصبح جميع إيرادات الأفراد في هذا النظام من قبيل النفقات العامة، وجميع نفقات الأفراد تصبح من قبيل الإيرادات العامة، وبالتالي ينخفض دور الضريبة في تحقيق الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية إلى أدنى مستوي ممكن[2]، فالدولة تستطيع تحديد مباشرة ماذا تنتج؟ كيف تنتج؟ ولمن تنتج؟ وكيف يمكنها الاستمرار في تحقيق النمو الاقتصادي دون اللجوء إلى التدخل غير المباشر من خلال السياسة الضريبية.

بل يكفي أن تعمد الدولة إلى بيع السلع والخدمات بسعر أعلى من سعر التكلفة لتحصيل الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة وتمويل الاستثمارات الجديدة، وهكذا يفقد الجهاز الضريبي كيانه، إذ تملك الدولة كامل الثروة الوطنية مما يسمح لها بتوزيع الناتج الوطني بما يتفق مع سياساتها وأهدافها الاقتصادية والاجتماعية.

بالرغم من كل هذا فإن هذه الدول باتجاهاتها المعاصرة في الوقت الحاضر، احتفظت بدور جزئيا وبصورة محدودة لدور النظام الضريبي في تحقيق أهداف المجتمع وذلك لعدة أسباب يمكن أن نجملها في النقاط التالية [3]:

- إمكانية إستخدام الضريبة كأداة لتعديل أسعار بعض السلع والخدمات، مما يسمح بتحقيق التوازن بين العرض والطلب؛
- مساهمة الضرائب في تحقيق التوازن بين الدخول والتي تكون في صورة أجور محددة، مما يسمح بتوزيع دخول إسمية مرتفعة نسبيا، يقتطع منها جزء بواسطة الضرائب التي اعتاد الافراد عليها على عكس الدخول المنخفضة [4]؛
- يمكن للدولة أن تؤثر على المؤسسات وذلك عن طريق الضرائب للحصول على جزء من أرباح المؤسسات العامة ومراقبتها في تنفيذ إلتزاماتها في إطار الخطة الاقتصادية الشاملة؛
- إن زيادة الحرية الاقتصادية نتيجة الإصلاحات الاقتصادية والسياسية، خلقت المناخ الملائم لزيادة القطاع الخاص في هذه الأنظمة، ومثل هذه الظروف تعطي دورا متزايدا لزيادة مساهمة النظام الضريبي في تحقيق أهداف هذه المجتمعات؛

وبصفة عامة نجد أن الأنظمة الضريبية في البلدان الاشتراكية دورها جد محدود، حيث يأتي دورها في الدرجة الثانية لهذه الدول، كونها تستعمل الضريبة كأداة للرقابة أكثر منها توجيهية للنشاط الاقتصادي، ولم تكن الضرائب أداة من أدوات التمويل لإنخفاض الحصيلة الضريبية بالنسبة لمجموع الإيرادات العامة مقارنة بالدول الرأسمالية.

1 – سعيد عبد العزيز عتمان، النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن، مرجع سبق ذكره،2004، ص:22.
2 – رفعت الحجوب، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 480.
3 – سعيد عبد العزيز عتمان، المرجع نفسه، ص:23.
4 – حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص:33.

ثانيا-أثر النظام الاقتصادي على هيكل النظام الضريبي في الدول الرأسمالية: مما لا شك فيه أن أكثر العوامل تحديدا لمراحل تطور الفكر الاقتصادي وأكثرها جدلا هي نظرية تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، حيث يعتبر الاقتصاديين التقليديين من الأوائل الذين نادوا الي حيادية الدولة اتجاه النشاط الاقتصادي، بناءا على نظريتهم بأن القوى التلقائية للسوق المتمثلة في العرض والطلب هي التي تخلق حالة التوازن لهذا النشاط، وكانوا ينظرون إلى الضريبية من منظور الحياد أي أن لا ينتج عنها أي ضغط علي الافراد المكلفين بها في توجيه نشاطاتهم في اتجاه معين، على حسب المقولة الاقتصادية الشهيرة[1] "دعه يعمل أتركه يمر" متأثرين بذلك بفلسفة الحرية الاقتصادية التي تحد من الدور الاقتصادي والاجتماعي الذي تلعبه الدولة، أي الدافع الفردي هو المحرك للنشاط الاقتصادي وسيادة المنافسة الحرة، وضمان الاستمرار في النمو الاقتصادي من خلال آلية جهاز الثمن [2].

1- **مرحلة الاقتصاد الحر:** نادت النظرية التقليدية، التي سيطرت على الفكر الاقتصادي حتى مطلع القرن العشرين بفكرة أساسية مفادها أن أفضل السبل لتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية يتمثل في إعطاء الحرية الكاملة لأفراد المجتمع في تحديد حجم ونوعية ما يمارسونه من نشاط مدفوعا بحافز الربح بمعظم النشاطات الاقتصادية [3].

لذلك كان من الطبيعي أن ينشغل النظام الرأسمالي في مرحلة نموه بتكوين الجهاز الإنتاجي المتقدم، وبالتالي معالجة مشكله التراكم الرأسمالي أكثر من عدالة توزيع العبء الضريبي، ولهذا أهتم النظام التقليدي بمواجهة التناقض بين التراكم الرأسمالي (الاستثمار) و اعتبارات إشباع الحاجات الأساسية للمجتمع (الاستهلاك أو مستوي المعيشة)، ومنه انصب جل إهتمامهم باعتبارات التراكم الرسمالي، مما ادي الي إعادة توزيع الدخل القومي في صالح الطبقات ذات الدخول المرتفعة، مما أدي إلى عمق التفاوت بين الدخول والثروات بالتالي قد إنعكس ما تقدم على النظام الضريبي التقليدي مما ترتب عليه عدة نتائج هامة يمكن طرحها كما يلي[4]:

- تخفيف معدلات الضرائب لأنها أداة ضارة بالتراكم الرأسمالي، وتغطي نفقات استهلاكية غير منتجة، فيجب حصرها في أضيق الحدود؛
- عدم التوسع في فرض الضرائب المباشرة (الضرائب على الدخول والثروات)، والتوسع في فرض الضرائب غير المباشرة (الضرائب على الاستهلاك)، وبذلك أستند هذا النظام التقليدي بصفة أساسية على الضرائب غير المباشرة؛
- عدم مراعاة مبدأ العدالة في فرض الضرائب، أي تفضيل الضرائب العينة على الضرائب الشخصية، وهو ما يعني عدم مراعاة الظروف الشخصية للمكلفين بالضريبة؛

---

1 – محمد يسري حسن عثمان، مرجع سبق ذكره، ص:17.

2 – سعيد عبد العزيز عتمان وشكري رجب العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص:333.

3 – خالد شحاته الخطيب، واحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

4 –رفعت الحجوب، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 438.

- تفضيل الضرائب التناسبية على الضرائب التصاعدي لأنها تخفض الميل الادخار وميل الاستثمار، أي أنها تعيق عملية التراكم الرأسمالي.

ومنه نخلص إلى أن النظام الضريبي في الفكر الرأسمالي التقليدي كان محايدا واستعملت فيه الضريبة في أضيق الحدود، وكانت وظيفتها مالية بحتة استخدمت اراداتها لتغطية النفقات العامة فقط، دون أن تهدف إلى تغيير الاقتصادية والاجتماعية، أو استعمالها كوسيلة توجيه النشاط الاقتصادي والاجتماعي.

2-بالنظام الضريبي في مرحلة الرأسمالية **المتقدمة**

إن الهدف التقليدي للنظام الرأسمالي في هذه المجتمعات المتقدمة هو تحرير جزء من الموارد الاقتصادية المتاحة للمجتمع من الاستخدام في اشباع حاجات خاصة وتوجيهها لإشباع الحاجات العامة، ولم يقتصر دور الدولة في اشباع الحاجات العامة بل امتد هذا الدور لتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية عن طريق أدوات السياسة الضريبية [1]، ولقد توسعت هذه الدول في استخدام الضريبية حتى أصبح للنظام الضريبي عدد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية زيادة إلى هدف اشباع الحاجات العامة.

وبصفة عامة يمكن القول أن النظام الضريبي في الدول الرأسمالية يسعي الي تحقيق الأهداف التالية[2]:

- إعادة توزيع الدخول والثروة بين أفراد المجتمع والتقليل من حدة التفاوت بين طبقات المجتمع بما يتفق مع إيديولوجيات المجتمع، بقصد تحقيق العدالة الاجتماعية كما أصبحت العدالة الضريبية هدفا يسعي النظام الضريبي الي تحقيقه؛
- يمارس النظام الضريبي في هذه المجتمعات الرأسمالية دورا مهما في تحقيقي ظاهرة الاستقرار الاقتصادي للمجتمع، وهذا بمواجهة التقلبات الاقتصادية للنشاط الاقتصادي بين رواج وانكماش، وإذا لم يتم مواجهة هذه التقلبات سوف تحدث اثار سلبية على معدل النمو الاقتصادي لذلك أصبح تحقيق الاستقرار الاقتصادي عند مستوي مرتفع من الشغيل أحد الأهداف العامة التي تسعي الدولة الي تحقيقها من خلال النظام الضريبي؛
- إن الضرائب في هذه المجتمعات تستخدم في غالب الأمر في الحصول على الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة؛
- يلعب النظام الضريبي دور مهم من خلال ما ينظمه من حوافز ضريبية مختلفة وأسعار تمييزية تسمح بزيادة معدل التراكم الرأسمالي وتوجيه الموارد الاقتصادية في إتجاه المجالات التي تساهم في تحقيق النمو الاقتصادي.

---

1 – علي عباس عياد، مرجع سبق ذكره، ص: 24.

2 – سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، مرجع سبق ذكره ،2007، ص:334.

ومنه فان دور الضرائب في هذا النظام قد تطور بعد أن كانت وسيلة مالية بحتة لتمويل النفقات العامة للدولة، بحيث خرجت عن حيادها وأصبح لها دور وظيفي، وأنها تهدف الي التأثير على البنيان الاقتصادي والاجتماعي [1]، وبشكل عام أصبحت الضريبة أحد أهم أدوات السياسة المالية في تنظيم وتوجيه القطاعات المختلفة للاقتصاد.

وبصفة عامة يمكن القول أن النظام الضريبي في الدول الرأسمالية يسعي إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ان الضرائب في هذه المجتمعات تستخدم في غالب الأمر في الحصول على الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة؛
- يلعب النظام الضريبي دور مهم من خلال ما ينظمه هذا النظام من حوافز ضريبية مختلفة وأسعار تمييزية تسمح بزيادة معدل التراكم الرأسمالي وتوجيه الموارد الاقتصادية في إتجاه المجالات التي تساهم في تحقيق النمو الاقتصادي.

الفرع الثاني: أثر درجة التقدم على النظام الضريبي.

يتأثر النظام الضريبي بدرجة التقدم الاقتصادي والاجتماعي، وبالتالي فهو نتاج لتفاعل العوامل السياسية والاجتماعية والأيدلوجية المتفاوتة مع العوامل الاقتصادية لتكون وتنتج الهيكل الضريبي[2].

ومن أهم الدراسات التي إهتمت بدراسة العلاقة بين النظام الضريبي ومستوي التقدم الاقتصادي نجد:

- **دراسة** colm et Helzner : المقدمة إلى مؤتمر المعهد الدولي للمالية العامة سنة 1958، حيث قسموا مراحل تطور النظام الضريبي إلى ثلاثة مراحل، المرحلة الاولي هي مرحلة تشجيع التنمية الاقتصادية لذلك يقتصر النظام الضريبي علي إيرادات مداخيل الملكية العقارية و الاستهلاك، أما المرحلة الثانية، فهي مرحلة التصنيع لذا يتوجه النظام الضريبي الي الضرائب التصاعدية كخطوة أولى إلى إعادة توزيع الدخل، والمرحلة الثالثة فهي مرحلة إرتفاع المستوي المعيشي للأفراد، وفي هذه المرحلة نجد أن النظام الضريبي يسعي إلى تحقيق أعلى حصيلة ضريبية ممكنة، وبالتالي فإن الضرائب تستخدم كأداة هامة من أدوات السياسة المالية[3].

ولقد تعرضت هذه الدراسة على الكثير من الانتقادات على إعتبار أنها تعتمد على العامل الاقتصادي فقط لتفسير العلاقة بين النظام الضريبي وتطور المجتمع، إذ جاءت دراسة (Hinricks 1966) التي تحاول رسم مسار لتطور النظام الضريبي من طورها البدائي إلى الاقتصاد المتقدم كما يلي [4]:

- **دراسة هنريكس** "Hinricks": ومفادها أن قسمت التطور الاقتصادي للمجتمعات الي أربع مراحل:
- المرحلة الأولي: وهي المرحلة التي يكون فيها المجتمع في مراحله الأولى من التطور، فإن النظام الضريبي يقتصر على الضرائب المباشرة مثل الضرائب على الملكيات والرؤوس والناتج الزراعي؛

---

1 –رفعت الحجوب، مرجع سبق ذكره، ص:300.

2 –عثمان سعيد عبد العزيز، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص:37.

3 – نوزاد عبد الرحمان الهيتي ومنجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سبق ذكره، ص–ص : 96–97.

4 – نوزاد عبد الرحمان الهيتي ومنجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سبق ذكره، ص:96.

- المرحلة الثانية: يبدأ المجتمع بالتخلص من الأساليب التقليدية للنشاط الاقتصادي وتنشيط حركة التبادل والتجارة الخارجية فتظهر الضرائب غير المباشرة خاصة على التجارة وتتسع كلما زاد الانفتاح الخارجي؛
- المرحلة الثالثة: وفي هذه المرحلة الاحتمال الوارد ينص على أن يتناقص دور الضرائب المباشرة التقليدية نسبة الي الدخل الوطني والعائد الحكومي؛
- المرحلة الرابعة: مع استمرار تطور الناتج المحلي بالاستناد إلى التوسع في التجارة الداخلية ودرجة الاعتماد على المعاملات النقدية فإن الضرائب الداخلية وهي ضرائب الإنتاج والمبيعات تنمو بسرعة وتميل لإن تحل محل الضرائب الجمركية؛
- المرحلة الخامسة: عند وصول الاقتصاد إلى درجة النضوج فإن الضرائب المباشرة الحديثة مثل ضرائب الدخل الشخصي والضرائب على أرباح الشركات تصبح هي المهيمنة كما هو الحال في الدول المتقدمة.

ويستنتج هنريكس من دراسته أن المرحلة المثالية للنظام الضريبي هي المرحلة ما قبل الاقتصادات الأولية البدائية المرحلة المتقدمة، حيث تزداد الضرائب المباشرة على التجارة الداخلية ويخفق فيها النظام الضريبي في تحقيق درجة عالية من المرونة والتناسق لأنه محدد بمعطيات سياسية وحضارية لها علاقة بدرجة التقدم.

- **دراسة مسجريف** "Musgrave" [(1)]: جاءت هذه الدراسة بفكرة أنه يمكن للدولة في المراحل المتقدمة للنمو الاقتصادي فرصة أكبر في إختيار النظام الضريبي المناسب لهذه المرحلة مقارنة بالمراحل البدائية للنمو الاقتصادي حيث لا تكون للدولة أي فرصة في الإختيار، وبين مسجريف أن نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الحصيلة الضريبية يرتبط عكسيا مع متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي، كما يرتبط طرديا مع نسبة مساهمة القطاع الزراعي في الناتج القومي، وخلص مسجريف أن الدول المتقدمة وهي دول يرتفع فيها متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي ، وتزداد فيها مساهمة القطاع الصناعي سوف يتضمن نظامها الضريبي نسب عالية من الضرائب المباشرة، أما في الدول النامية أين يسود فيها إنخفاض متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي و تزداد فيها مساهمة قطاع الزراعة نسبيا، فإن الضرائب غير المباشرة تمثل نسبة مرتفعة في الهياكل الضريبية لتلك الدول.
- **دراسة جوود** Goode: خلصت هذه الدراسة إلى أن الضرائب المباشرة تحتل الصدارة من حيث أهميتها النسبية للإرادات الضريبية الكلية لمعظم الدول المتقدمة اقتصاديا مقارنة بالدول النامية أين تكون الغلبة إلى الضرائب غير المباشرة.

أولا–سمات النظام الضريبي في الدول المتقدمة: إن تطور مفهوم الضريبة عبر تاريخ الفكر الاقتصادي وتحولها من الدور التقليدي أي المالي إلى الدور الوظيفي، حيث أصبحت أداة ن أدوات

[1] – عثمان سعيد عبد العزيز، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص:40.

السياسة الاقتصادية والاجتماعية، وهو ما يعني أنها تؤثر في الحياة الاقتصادية، ونستخدم إلى توجيهها، فهي تعكس في الوقت نفسه الأوضاع الاقتصادية السائدة في المجتمع، وهو ما يعني أنها تتأثر غرضا وتنظيما وحصيلة بهذه الأوضاع [1].

ولذلك إعتبرت الضريبة عند الدول المتطورة كأداة فعالة في تنفيذ السياسات المالية والاقتصادية والاجتماعية ويتناسب ذلك مع وجود جهاز إنتاجي متطور ومستوى عالي للدخول الفردية، وتعد أيضا وسيلة لتدخل الحكومة في آلية السوق من خلال تعديل مخصصات الدخل ومصادره والتأثير في أسعار المواد ومكونات الانتاج، وتستخدم الضريبة كأداة اجتماعية في إعادة توزيع الدخل القومي بين أفراد المجتمع، فالمعدلات الضريبية المطبقة على الدخول تأخذ في حسابها الدخول الصغيرة فتعفيها من الضرائب وتخضع الدخول الكبيرة إلى نسب عالية من هذه الضرائب، وتوزيع النشاطات الاقتصادية والمشاريع الصناعية بحسب المناطق عن طريق منح إعفاءات لبعض المناطق والمشاريع على وفق خطط التنمية [2].

إن الدور الفعال للنظام الضريبي في البلدان المتطورة يعود أساسه إلى مجموعة من العوامل موجودة في بنية هذه الاقتصاديات المتطورة وهي كالآتي [3]:

1- **زيادة مساهمة القطاعات الاقتصادية:** تتميز هذه البلدان بإمتلاكها جهازا انتاجيا ضخما يكفي لتشغيل مواردها المتاحة، بحيث أن القسم الأكبر من الدخل القومي يأتي من الصناعة والتجارة والمعروف أن إيرادات هذه القطاعات أكبر إنتاجية من مردودات القطاع الزراعي، كما أنها تمتلك اقتصادا متنوعا مما يفسح المجال للمساهمة في ضمان إستمرار تشغيل جهازها الإنتاجي بأقصى درجات التشغيل الكامل، وبالتالي الحصول أقصى قدر ممكن من الإيرادات الضريبية.
2- **حجم الطاقة الضريبية:** تتميز الدول المتقدمة بالتطور لاسيما في مجال الخبرة الفنية والتقدم التكنولوجي وتطور قوى الإنتاج والجهاز الإنتاجي، مما يستتبع ذلك تنوع وتعدد الأنشطة الاقتصادية ومن ثم فأنها تمتلك مصادر عدة وأوعية متنوعة للطاقة الضريبية، فالتقدم التقني والإبتكارات والأداء الكفء كلها مؤشرات وعوامل لنمو وتقدم هذه الدول، وإن هذا العمل يمارس تأثيره على كافة البني الاقتصادية، وبالتالي يوفر الشروط الضرورية لتطور النظام الضريبي ويساهم في تحقيق الأهداف المنوطة به [4].
3- **إرتفاع إن متوسط الدخل الفردي في هذه المجتمعات:** إن من أهم السمات البارزة في المجتمعات المتقدمة إرتفاع متوسط نصيب الفرد من مستوي الناتج المحلي الإجمالي، مقارنة على ما هو في الدول النامية، نظرا لما تمتاز به هذه الاقتصاديات من مستلزمات التطور والنمو وتنوع الأنشطة

1 –رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره، ص:434.

2 – خالد شحاته الخطيب ومحمد خالد المهايني، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، منشورات جامعة دمشق، الطبعة الاولي، سوريا،1999، ص–ص:179–182.

3 – المرجع نفسه، ص: 150.

4 – عبد الباسط على جاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص–ص،45–48.

الاقتصادية، مما يؤدي الشيء الذي يضمن للدولة أوعية ضريبية على الدخل ذات حصيلة عالية، يتناسب فيها العبء الضريبي مع المقدرة التكليفية الفردية والجدول التالي يوضح متوسط نصيب الفرد من الناتج المحلي لهذه الدول:

الجدول رقم (2-1): متوسط نصيب الفرد من الناتج المحلى الإجمالي خلال الفترة (2007-2013). الوحدة (دولار امريكي)

الدول / السنة	فرنسا	ايطاليا	الو.م.أ	ليكسمبورغ	السويد	المانيا	سويسرا
2007	34.064	33.531	47.987	82.733	40.565	36.783	47.175
2008	35.170	34.941	48.330	84.920	41.881	38.434	50.226
2009	34.837	33.893	46.930	80.265	39.670	37.137	49.722
2010	35.896	34.396	48.302	84.440	41.727	39.622	51.121
2011	37.353	35.494	49.710	90.889	43709	42.152	54.551
2012	37.281	35.044	51.368	91.256	43.869	42.807	55.857
2013	37.617	34.781	52.592	93.234	44.586	43.282	56.897

المصدر: من اعداد الطالب بالاستناد إلى البيانات المتاحة على الموقع الالكتروني:

- OCDE, Panorama http://www.oecdilibrary.org/economics/data/oecd-national-accounts-statistics des comptes nationaux, édition21015, Page consulté le: 22/01/2017.

من خلال البيانات التالية نلاحظ ارتفاع مستويات نصيب الدخل الفردي للدول المتقدمة من الناتج المحلي الإجمالي، مما يوفر للدولة مصادر إضافية للتمويل خاصة فيما يتعلق بالضرائب على الدخل، وهذا يؤكد إعتماد هذه الدول على الضرائب المباشرة. اذ انها تحتل مكانة الصدارة في الإيرادات الضريبية مقارنة بالدول النامية.

4- **كفاءة الادارة الضريبية:** و يعتبر هذا الجانب من أهم المؤشرات التي تعتمد عليها الدول المتقدمة، بحيث أن السلطات الحكومية في هذه البلدان تعطي إهتمام كبير للرفع من كفاءة الإدارة الضريبية لإقامة نظام ضريبي فعال ومتطور، بحيث نجد الإدارات الضريبية مكونة ومهيأة على أعلى مستوي لمواجهة متطلبات مجتمع متطور، من خلال الدراسات العلمية والاجهزة الحديثة، وتميزها بالكادر المدرب وأجهزة من الإستعلامات الواسعة والمنظمة فضلا عن الاحصائيات وتوظيف آخر مبتكرات العصر في خدمة الادارة المالية، فالتنسيق الجيد والسريع بين هذه الاجهزة والادارة الضريبية يساعد على نجاح النظام الضريبي في إعطاء أفضل الإيرادات المالية.

5- **إرتفاع مساهمة الضرائب المباشرة:** من السمات البارزة في الدول المتقدمة هي تركز الثروات الهائلة بيد عدد من الافراد و مؤسسات القطاع الخاص، و بما أن الدخل يشكل الوعاء الأساسي للضريبة و يعبر عن المقدرة التكليفية للمكلف، فإن أكبر نسبة من الإيراد الضريبي يكون مصدرها الدخل، وذلك بسبب إرتفاع مستوي نصيب الفرد من الناتج الوطني وزيادة مساهمة القطاع الصناعي، وكفاءة الإدارة الضريبية وإنتشار الوعي الضريبي،(1) وهذا هو السبب وراء الأهمية

[1] – السيد عبد المولى، **المالية العامة، الأدوات المالية**، دار وهدان للطباعة والنشر، القاهرة، 1975، ص: 365.

النسبية المرتفعة للضرائب المباشرة قياسا بالإرادات الاجمالية أو إلى الناتج المحلي الإجمالي وهذا عكس ما تتميز به الأنظمة الضريبية في الدول النامية أين نجد سيادة الضرائب غير المباشرة[1]، لكن نلاحظ أن الضرائب غير المباشرة في تزايد مستمر في السنوات الأخيرة نظرا لاعتماد الرسم على القيمة المضافة في العديد من الدول.

الجدول رقم (2-2): حصيلة للضرائب المباشرة وغير المباشرة لبعض الدول المتقدمة لسنة 2014.

نوع الضريبة / الدول	فرنسا	المانيا	هولندا	اليابان	ايطاليا	سويسرا
الضرائب على الدخول والارباح (%)	39.08	38.19	35.78	56.62	42.67	52.49
الضرائب على السلع والخدمات (%)	24.54	27.68	29.59	41.38	23.87	22.66

المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على احصائيات الموقع الالكتروني

- http://stats.oecd.org/viewhtml.aspx. Consultée le: 22/10/2016.

بناءا على الاحصائيات الواردة في الجدول رقم **(2-1)** نلاحظ الأهمية النسبية للضرائب المباشرة في الدول المتقدمة محل الدراسة لسنة 2014، وذلك بارتفاع نسبها بمستويات عالية (ضرائب الدخول والارباح وضرائب الأملاك والضمان الاجتماعي) مقارنة بالضرائب غير المباشرة (ضرائب الاستهلاك)، حيت بلغت نسبة الضرائب المباشر في فرنسا و سويسرا إلى ما يقارب 40 % و52% على التوالي، فهي إذن تحتل مكانة الصدارة في الإيرادات الضريبية وتعتبر المورد الرئيسي لتمويل الميزانية العامة لهذه الدول، وهذا راجع إلى إرتفاع الدخل الفردي والوعي الضريبي و الثقافة الضريبية التي يتمتع بها أفراد هذه المجتمعات، إضافة تطور و فعالية الإدارة الضريبية في هذه الدول.

6- **وفرة الحصيلة الضريبية:** وهي السمة الأساسية التي تتميز بها الأنظمة الضريبية في الدول المتقدمة فإرتفاع معدل الاستقطاع الضريبي يعود إلى إتساع نشاط الدولة فازدادت نفقاتها مما إقتضى ذلك زيادة فرض الضرائب لتمويل الإنفاق المتزايد[2]، وقد ساعدها على ذلك رفع المعدل الضريبي لتمتعها بمستوى مرتفع ومتزايد من الدخل، زيادة إلى ارتفاع المقدرة التكليفية للاقتصاد القومي وقدرته على تحمل الأعباء، وذلك نتيجة تطور البني الاقتصادية و ما يستتبع من تعدد الأنشطة الاقتصادية و تنوعها، الأمر الذي يعني تزايد عدد الأوعية الضريبية التي تشكل عاملا مهما في إرتفاع الحصيلة الضريبية[3].

[1] – رفعت الحجوب، مرجع سبق ذكره، ص:457.

[2] – علي طالب شهاب، "**النظام الضريبي في العراق (الواقع والتحديات)**"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد السابع، العدد:28، مركز دارسات جامعة البصرة، العراق،2011، ص:45.

[3] –علاء حسين مؤنس العبودي، **تحليل اتجاهات السياسة الضريبية في العراق ودورها في تحديد مسار الحصيلة الضريبية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل الدبلوم العالي (المعادل للماجستير) في الضرائب، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، 2015، ص:43.

الجدول رقم(2-3): نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية إلى الناتج الداخلي الخام في بعض الدول المتقدمة للفترة (2010-2016) **الوحدة (%)**

الدول / السنة	فرنسا	ايطاليا	الو.م.أ	ليكسمبورغ	السويد	المانيا	سويسرا
2010	42.0	41.9	23.5	37.4	43.2	35.0	26.5
2011	43.2	41.9	23.9	37.0	42.5	36.7	27.0
2012	44.3	43.9	24.1	38.4	42.6	36.4	26.8
2013	45.2	44.1	25.7	38.2	42.9	36.8	26.9
2014	45.3	42.5	25.9	37.4	42.6	36.8	27.0
2015	45.2	43.3	26.2	36.8	43.3	37.1	27.7
2016	45.3	42.9	26.0	37.1	44.1	37.6	27.8
	44.35	42.9	25.04	37.47	43.03	36.62	27.1

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على بيانات الموقع الالكتروني التالي:

- www.oesd.org http://www.compareyourcountry.org/ : Consulte Le 22/012/2017

-OCDE. STAT, Statistiques des recettes publiques - pays de l'OCDE, Chapitre 3 - Tableau 3.1 Total des recettes fiscales en % du PIB.

من خلال قراءة بيانات الجدول السابق نلحظ أن الأهمية النسبية للإيرادات الضريبية مرتفعة جدا، مما يجعلها من بين أهم مصادر التمويل في البلدان المتقدمة، وهذا يدل على أن هناك علاقة طردية بين إرتفاع معدلات الناتج المحلي الإجمالي والإيرادات الضريبية، فمستويات الضغط الضريبي جد مرتفعة مقارنة بالمعدل النموذجي لقياس الضغط 25%، حيث بلغت نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي في المتوسط للعينة المدروسة ما نسبته 36.64% ، وهذا ما يوضح إتساع حجم الطاقة الضريبية وقدرة المجتمع لتحمل العبء الضريبي وارتفاع مستوي نصيب الفرد من الدخل الوطني إضافة إلى عوامل أخرى منها كفاءة الإدارة الضريبية وانتشار الوعي و الثقافة الضريبية للمجتمع.

ثانيا-النظام الضريبي في الدول النامية: تتصف اقتصادات الدول النامية بجملة من الصفات العامة المشتركة على الرغم من خصوصية الهياكل الاقتصادية والاجتماعية فيها فضلا عن إختلاف الموارد المادية والبشرية لكل دولة منها، ففي هذه البلدان يوجد أولويات البناء الاقتصادي أو ما يسمي بالبنية التحتية ولهذا يتم الاعتقاد بأن الضريبة تلعب دور الممول في إقامة إنشاء البنية التحتية للاقتصاد الوطني، إلا أن الواقع الملموس أثبت أن دور النظام الضريبي في أغلب البلدان النامية مازال ثانويا ومحدود جدا في تمويل الخزينة العامة بالإيرادات اللازمة لعملية تحقيق التنمية الاقتصادية، وفي تأثيره في السياسة الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول (1). وتجدر الإشارة هنا إلى أن النظام الضريبي في الدول النامية يختلف عنه في الدول المتقدمة، وبالتالي فهناك عدة سمات النظام الضريبي للبلدان النامية يمكن نوجزها كالتالي:

[1] – خالد شحاته الخطيب، واحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص: 150.

1- **ضعف الحصيلة الضريبية** [1]: وتتوقف هذه الحصيلة على مجموعة من العوامل منها مستوى الدخل القومي وطريقة توزيعه فضلاً عن طبيعة الهياكل الاقتصادية وماهية الأهداف المرجوة من السياسات الاقتصادية المتبعة، ويرجع ضعف الحصيلة الضريبية الي عدة عوامل موجودة في بنية اقتصاد الدول النامية منها انخفاض الدخل القومي ونصيب الفرد منه (عدا بعض الدول والمصدرة للنفط) مما يجعل الاستقطاع الضريبي محدود، وكثرة الإعفاءات الضريبية وصعوبة تقدير نشاط المشروعات الخاصة، هذا بشكل خاص مع عدم مسك دفاتر محاسبية نظامية فيها، و ضعف الجهاز التنظيمي و الإداري للهيأة الضريبية.

الجدول رقم (2-4) : تطور الايرادات الحكومية في الدول العربية خلال الفترة (2008 – 2015). الوحدة: (مليار دولار)

السنوات / الإيرادات	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015*
الجباية العامة (1)	822.0	596.2	703.0	894.5	1067.9	1012.5	937.4	640.3
الجباية البترولية (2)	620.7	386.9	487.2	661.2	829.0	752.2	658.2	342.9
نسبتها (2)/(1) %	75.51	64.89	69.3	73.91	77.62	74.29	70.21	53.55
الإيرادات الضريبية (3)	120.3	139.6	132.2	142.2	165.1	168.3	172.5	164.0
نسبتها (3)/(1) %	14.63	23.41	18.80	15.89	15.46	16.62	18.40	25.61
إيرادات اخري	81.0	69.8	83.6	91.1	73.8	92.0	106.7	133.4
المنح	3.5	3.0	4.1	3.1	4.9	3.1	16.3	24.3
اجمالي الإيرادات العامة والمنح	825.5	599.1	707.1	897.6	1072.8	1015.6	953.7	664.6

*** بيانات فعلية اولية**

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على:

– بيانات واحصائيات التقرير الاقتصادي العربي الموحد صندوق النقد العربي لسنوات (2008 – 2015)، على الموقع الالكترونيwww.amf.org.ae/ar/jointrep ،تاريخ الزيارة 2016/10/24.

من الملاحظ في بيانات الجدول رقم (2–4) إرتفاع الإيرادات البترولية بحيث تحتل الحصة الأكبر من إجمالي الإيرادات العامة لهذه الدول، حيث بلغ متوسط مساهمتها من إجمالي الإيرادات في الفترة المدروسة نسبة 73 % في مقابل إنخفاض نسبة الإيرادات الضريبية لتسجل في المتوسط حوالي 17% من مجمل الإيرادات، ويرجع ذلك إلى إفتقار الأنظمة الضريبية إلى الإنسجام والفعالية وكثرة الضرائب والإعفاءات، إضافة إلى عدم كفاءة الإدارة الضريبية، كل هذا قد يؤثر على مردودية الإيرادات الضريبية نفسها مما يصعب في طرق تحصيلها والمراقبة عليها، هذا ما يجعل مستوي الإيرادات الضريبية منخفضا في هذه الدول. وبالتالي فان الحصيلة للضريبة على العموم لا تزيد في المتوسط عن 15 % من الدخل القومي في حين أنها تصل في العديد من الدول المتقدمة إلى ما يزيد عن 30 % من الدخل القومي، ولعل السبب في انخفاض الحصيلة الضريبية يرجع إلى العناصر التالية:

[1]– علي طالب شهاب، مرجع سبق ذكره، ص:47.

- إنخفاض الدخل القومي من هذه الدول بسبب عدم اكتمال نمو قطاعات الانتاج مما ينعكس على انخفاض الدخل الفردي وزيادة نسبة الإعفاءات الضريبية؛
- سيادة القطاع الزراعي الذي بدوره يعاني من مشاكل متعددة على القطاعات الإنتاجية الأخرى مما يعني عدم إمكانية فرض ضرائب على هذا القطاع وبالتالي انخفاض الحصيلة العامة للضرائب؛
- محدودية القطاع الصناعي وبدائيته بالإضافة لسيطرة الشركات الأجنبية التي تحصل على إعفاءات ضريبية كبيرة من أجل تشجيعها على الاستثمار.

2- **إختلال الهياكل الضريبية:** من الملاحظ أن التشريعات المعمول بها في أغلب الدول النامية هي أنظمة ضريبية مستوردة من الدول الرسمالية والتي أنظمتها الاقتصادية تختلف تماما عن مكونات الأنظمة الاقتصادية للدول النامية [1]، زيادة على ذلك أن النظم الضريبية في البلدان النامية تتسم بعدم التوازن بين الضرائب المباشرة و غير المباشرة ، نتيجة إلى عدم وجود وعى عالي لدى الافراد ووجود إدارة ضريبة غير مؤهلة و غير متطورة، إذ تمثل الضرائب غير المباشرة النسبة الأكبر في حصيلة إيرادها الضريبي[2]، و قد إستلزمت طبيعة البنيان الاقتصادي لهذه الدول تفضيل الضرائب علي الإنتاج و الاستهلاك، لأنها لا تتطلب جهاز ضريبي متقدما في جبايتها، فهي ضرائب نوعية أو عينية لا يدخل في حساباتها الظروف الشخصية للمكلف مقارنة بالضرائب المباشرة وهذا لانخفاض الدخول الفردية وانخفاض مستوي المعيشة، في هذه البلدان، وصعوبة التحصيل الضريبي للضرائب المباشرة وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وانخفاض كفاءة الادارة الضريبية[3]. لذلك نجد معظم هذه الدول النامية تعاني من عدم التوازن بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة، حيث تمثل الضرائب غير المباشرة في المتوسط ما يقارب (40% الي60%) من مجموع الإيرادات الضريبية للدولة[4].

3- **إخفاض نسبة الاستقطاع الضريبي:** من أبرز سمات الانظمة الضريبية في البلدان النامية، انخفاض معدل الاقتطاع الضريبي فيها الي الناتج المحلي الاجمالي حيث لا يتجاوز معدل الاقتطاع الضريبي فيها أكثر من 16% الي 17% من الناتج المحلي الاجمالي، وكما هو موضح في الجدول أدناه، فإن الناتج الإجمالي لدول العينة المدروسة في المتوسط لا تتجاوز 15% أكثر، ويعود ذلك إلى انخفاض الدخل الفردي الذي يحول دون إمكانية الارتفاع بذلك المعدل خوفا من المساس بالحاجيات الأساسية للفرد، إضافة الي ذلك كثرة الإعفاءات والامتيازات الضريبية الممنوحة للقطاع العام و الخاص وذلك لتشجيع الاستثمار المحلي و الأجنبي.

[1] – خالد شحادة الخطيب واحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص: 151.

[2] – محمد خالد المهايني، مرجع سبق ذكره ، ص–ص: 260–261.

[3] – رفعت المحجوب، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 450.

[4] – عبد الستار حمد أنجاد، "**تقييم النظام الضريبي العراقي (بين الواقع والطموح) ضريبة الدخل نموذجا**"، ص124. متاح على الموقع الالكتروني www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=94445 ، تاريخ الزيارة2017/01/05.

الجدول رقم (2-5): الاستقطاعات الضريبية بالنسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي لبعض الدول العربية للفترة (2012-2014)

البيان / الدول	الاستقطاعات الضريبية (مليون دولار امريكي)			النسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي (%)			متوسط الاستقطاع (%)
	2012	2013	2014	2012	2013	2014	
الاردن	4.765	5.695	5.842	15.4	15.6	15.5	15.5
تونس	12.553	10.042	10.941	27.9	21.7	23.0	24.2
مصر	35.519	38.879	36.660	12.5	13.6	12.1	12.73
المغرب	23.055	23.255	23.841	24	22.4	22.1	22.8
الجزائر	24.611	25.662	27.458	11.8	12.2	12.9	12
السودان	4.365	4.357	4.396	6.2	6.0	5.6	5.9

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على:

– بيانات التقرير الاقتصادي العربي الموحد لسنة 20016، مرجع سبق ذكره.

ولعل السبب في إنخفاض الحصيلة الضريبية يرجع إلى العناصر التالية [1]:

- انخفاض الدخل القومي لهذه الدول بسبب عدم اكتمال نمو قطاعات الإنتاج مما ينعكس على انخفاض الدخل الفردي وزيادة نسبة الإعفاءات ت والامتيازات الممنوحة لجلب الاستثمارات؛
- سيادة القطاع الزراعي الذي يعني بدوره من مشاكل متعددة على القطاعات الإنتاجية الأخرى، مما يعني عدم إمكانية فرض الضرائب على هذا القطاع وبالتالي انخفاض الحصيلة؛
- محدودية القطاع الصناعي وبدائيته بالإضافة إلى سيطرة الشركات الأجنبية التي تحصل على إعفاءات كبيرة من اجل تشجيعها على الاستثمار.

4- **سيادة الضرائب غير المباشرة:** إن الأنظمة الضريبية في الدول النامية تختلف اختلافا كبير بالنسبة الي الدول المتقدمة، من حيث مضمون الضريبة، طبيعتها، أهميتها، فحصة الضرائب المباشرة المقتطعة بالنسبة لمجموع الإيرادات الضريبية، هي أقل بكثير في البلدان المتقدمة [2].

وبالتالي في العديد إن لم نقل جل الأنظمة الضريبية في البلدان النامية تعتمد على بصفة أساسية على الضرائب غير المباشرة وذلك للأسباب التالية:

- ضعف دور الضرائب المباشرة على الدخل والثروة؛
- إنفاق النسبة الكبرى من الدخل على السلع الاستهلاكية؛
- إرتفاع نسبة مساهمة التجارة الخارجية الي الناتج القومي الاجمالي، مما يؤدي بطبيعة الحال الي ارتفاع الضرائب الجمركية؛

---

[1] –عبد الستار حمد أنجاد، مرجع سبق ذكره، ص: 123.

[2] – حامد عبد المجيد دراز، المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

إن فرض الضرائب غير المباشرة وطرق تحصيلها لا تحتاج إلى ادارة ضريبية علية الكفاءة وهو ما تعاني منها لأجهزة الضريبية لهذه الدول، حيث تتميز هذه الاجهزة بانخفاض مستوي كفاءتها الفنية والإدارية لطرق تقدير وتحصيل الضرائب المباشرة. لهذا نجد في أغلب الدول النامية تعتمد على الضرائب غير المباشرة، حيث أن نسبة هذه الضرائب تتراوح ما بين 40% الي 80% من إجمالي حصيلة الضرائب مقارنة بالدول المتقدمة أين تتراوح هده النسبة ما بين 20% الي 42%من إجمالي الإيرادات الضريبية [1]. وهذا ما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم(2–6): الحصيلة الضريبية المباشرة وغير المباشرة لبعض الدول العربية(2011-2015)

السنوات / نوع الضرائب	2011	2012	2013	2014	2015	المتوسط
الضرائب على الدخل والارباح	%29.37	%37.78	%35.51	%37.15	%35.48	%35.06
الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والرسوم الجمركية	%49.89	%47.51	%51.35	%50.17	%54.88	%50.76

المصدر: التقرير الاقتصادي العربي الموحد، صندوق النقد العربي، مرجع سبق ذكره.

.

يتضح من الجدول (2–6) إن الوزن النسبي لحصيلة الضرائب غير المباشرة (ضرائب الانفاق والإنتاج والرسوم الجمركية) في مساهمتها في إجمالي الإيرادات الضريبية العامة يتراوح بين (47%–55%) خلال الفترة المدروسة أي أنها تتجاوز 50% في المتوسط من إجمالي الإيرادات، بينما نلاحظ إنخفاض نسبة مساهمة الضرائب المباشرة (دخل وأرباح) حيث تتراوح في المتوسط 35% وهذا راجع لصعوبة تقدير الضرائب المباشرة لعدم وجود أو توفر إدارة ضريبية كفؤة تعمل على التقدير والتحصيل، إضافة الي ظاهرة التهرب الضريبي وعدم الإفصاح عن الدخول والأرباح.

5-جمود الانظمة الضريبية:

بمعني لا تعكس في الحصيلة زيادة نسبية مساوية لتلك التي تحصل في الناتج القومي على الرغم من المشاكل المالية التي تعاني منها هده الدول، مما يتطلب ان تكون الأجهزة الضريبية فيها مرونة قادرة على اقتطاع الجزء الأكبر من الزيادة في الناتج القومي.

6- إنخفاض كفاءة الجهاز الاداري الضريبي والوعي الضريبي:

إن عدم توفر الأجهزة الادارية والتنظيمية ذات كفاءة عالية، اللازمة لتطبيق أحكام قوانين الضرائب من خلال التحكم في حصر المكلفين وتقدير وتحصيلها ما يستحق عليهم، حيث يتطلب الأمر إدارة كفؤة لهذه العناصر القادرة على مراجعة ما يقدمه المكلفين من إقرارات وربط الضريبة بالظروف الشخصية لكل مكلف، بالإضافة إلى ظاهرة تهرب المكلفين من الضريبة لعدم تقديرهم لأهمية ومدي إنتاجية الإنفاق الحكومي والذي يقضي من جانبهم ضرورة مساندته بتوفير الموارد المالية الكافية لتمويله.

1– http://stats.oecd.org/viewhtml.aspx. Page consultée le13/01/20.17

7-**ضعف مرونة النظم الضريبية:** مما يؤدي إلى ضعف الاستجابة للنمو الاقتصادي أو للتغيرات في هيكل النشاط الاقتصادي بشكل عام.

8-**كثرة وتعقد القوانين الضريبية:** مع كثرة التعديلات المدرجة على هذه القوانين مما يصعب فهم هذه القوانين من جهة وتطبيقها من جهة أخرى [1].

ومما سبق نخلص أن ضعف الأنظمة الضريبية في الدول النامية يرجع إلى العديد من الأسباب، وأحيانا يكون خارج عن إرادتها، فانخفاض الايرادات الضريبية ما هو إلا انعكاس لانخفاض مستوي الدخل الوطني ومتوسط نصيب الفرد منه، وبالتالي إخفاض المقدرة التكليفية القومية، ولتغيير الضريبية يجب عليها بالضرورة تحقيق مرحلة من النمو الاقتصادي والاجتماعي، والرفع من مستوى الدخول الفردية، وإعطاء مكانة للمدخرات والاستثمارات مما يسمح إلى إشباع متطلبات القطاع الخاص ومتطلبات الاشباع العام.

الفرع الثالث: العلاقة بين النظام الضريبي والنظام السياسي

من المعروف وفقا للمبادئ الأولية للفن الضريبي أن الضرائب لا تفرض ولا تعدل ولا تلغي إلا بناء على قانون، أي على قرار سياسي، والقوى السياسية المؤثرة في المجتمع ليست بمعزل عن المحددات الاقتصادية والاجتماعية، بل هي وليدة للعديد من هذه العوامل، مما يبدو واضحا حتمية تأثر النظام الضريبي للدولة بالأوضاع السياسية والاجتماعية، وبالتالي فان كثيرا ما تنعكس الإتجاهات السياسية للدولة علي نظامها الضريبي فتستخدم سياستها الضريبية لتحقيق أهدافها السياسية، وذلك من خلال الصور الفنية التي يتضمنها النظام الضريبي، بالإضافة إلى التشريعات التي تحكمه[2]، ووفقا لذلك فقد يختلف النظام الضريبي من دولة الي أخرى ولنفس الدولة من فترة زمنية إلى أخرى ، تبعا لاختلاف النظم والظروف السياسية السائدة في المجتمع.

فإذا كان النظام السياسي السائد في المجتمع يتخذ من الحكم نظام الحزب الواحد منهجا وأسلوبا لأدارته، فمن المتوقع أن يتم تصميم وصياغة النظام الضريبي بما يسمح بمنح العديد من الإعفاءات والمزايا الضريبية للطبقة الحاكمة على حساب بقية الطبقات المجتمع الأخرى بالتالي تتولد بعض الاختلالات تنعكس على هيكل النظام الضريبي مثلا في إنعدام العدالة الضريبية وزيادة الأهمية النسبية لبعض أنواع الضرائب (ضرائب على الانفاق) على حساب إنخفاض الأهمية النسبية للبعض الاخر.

وهذا لا يعني ان النظام السياسي السائد في الدول الديمقراطية بمعزل عن هذا التأثير في نظمها الضريبية، فجماعات الضغط السياسي التي تشتهر بها هذه النظم، نتيجة لتعدد الأحزاب السياسية وزيادة فرص مشاركة الأفراد والجماعات بمختلف إتجاهاتها (نقابات عمالية، أحزاب سياسية، تكتلات اقتصادية، نقابات مهنية) في إتخاذ القرارات السياسية، فمن المتوقع في مثل هذه الظروف أن يتم

---

[1]- سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سبق ذكره، ص:118.

[2] -حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية، مرجع سيق ذكره، 1993، ص: 25.

صياغة وتصميم النظام الضريبي بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، وعليه فمن المتوقع أن تزداد أهمية الإعتبارات الموضوعية في إختيار مكونات النظام الضريبي، حيث يتم تفضيل نوع معين من الضرائب على حساب نوع آخر، نظرا لكون أن هذا النوع يمكن أن يساهم أكثر من غيره في تحقيق الهدف[1].

اما فيما يتعلق بالاتجاهات السياسية للدولة وعلاقتها بالدول الأخرى، يمكن أن يؤثر تأثيرا كبيرا على النظام الضريبي السائد ومكوناته المختلفة، فرغبة بعض الدول مثلا في انضمامها إلى تكتلات أو منظمات اقتصادية عالمية أو انحيازها إلى معسكر سياسيي معين، قد ينعكس على تصميم وتحديد هيكلها الضريبي، وهذا نتيجة إلى منح معاملات ضريبية تفضيلية لأفراد ومنتجات الدول الأخرى، مما قد يؤثر على الأوزان النسبية لبعض الضرائب ودورها في تحقيق أهداف المجتمع [2].

الفرع الرابع: النظام الضريبي والواقع الاجتماعي: تتأثر الأنظمة بكل الفلسفات والأحوال الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع، إذ يعتقد الكثير من الباحثين مبدأ التدخل الذي يقوم عليه المفهوم الحديث للضريبة لا يتعارض مع مبدأي وفرة الحصيلة والعدالة الاجتماعية [3]، فالدولة تسعى إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من الحصيلة الهدف منها تعديل الهيكل الاجتماعي، ومثال ذلك ضريبة الدخل التصاعدية التي تحقق أهداف اجتماعية، بالإضافة إلى كونها تعد موردا رئيسيا لتمويل الخزينة العامة، فهنا الضريبة على الدخل حققت هدفا اقتصاديا وأخر اجتماعيا.

وعليه أصبحت الضريبة أداة لتحقيق الأغراض الاجتماعية التي تسعي الدولة إلى تحقيقها فهي تستخدم للحد من الفوارق الطبقية بين أفراد المجتمع، وكذلك تعمل على منع تراكم الثروات إضافة إلى إمكانية التحكم في النمو السكاني وذلك بمنح إعفاءات عالية لزيادة السكان و العكس صحيح، كما أن للقيم الأخلاقية و الدينية دورها في التأثير علي الهيكل الضريبي فالدولة التي تسمح بتعاطي الخمور والسجائر ودور الملاهي و النوادي الليلية والقمار، تكون حصيلتها عالية، عكس الدول الإسلامية أحكامها الدينية و تقاليدها لا تسمح بذلك فتكون حصيلتها الضريبية في هذه المجالات محدودة جدا لقلة التعامل بها[4]، إضافة إلى هذا كله فإن درجة الوعي والثقافة الضريبية عند مختلف المجتمعات والتي تؤثر دورها بشكل كبير على الحصيلة الضريبية للنظام السائد في المجتمع.

ومن الملاحظ بصفة عامة أن الضريبة في الفكر الحديث تحتل مكانة هامة كأداة للتدخل الاقتصادي والاجتماعي بحيث لم يعد دورها يقتصر على رفد خزينة الدولة بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها، بل تعداه إلى دورها الجديد في كونها أصبحت أداة للتدخل لتحقيق اهداف المجتمع، وأداة للتوجيه والضبط الاقتصادي.

---

[1] – سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص–ص: 338–339.

[2] – المرجع نفسه، ص: 339.

[3]– المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص:16.

[4] –فوزي عبد المنعم، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص:170.

المبحث الثالث: بنية النظام الضريبي الجزائري

تعرض الاقتصاد الجزائري في منتصف الثمانينات لعدة تحولات وتغيرات جوهرية نتيجة أزمة إنهيار أسعار البترول، وكذا في إطار التوجه الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق، و لمواكبة هذه التطورات شهدت هذه الفترة عدة إصلاحات اقتصادية، كان من مجملها إصلاح النظام الضريبي بشكل يجعله ينسجم مع السياسة العامة للدولة وحاجة الاقتصاد، وذلك من خلال إستحداث ضرائب أكثر تطورا والبحث عن آليات ضريبية تضمن العدالة الضريبية وإعادة توزيع الدخل، وإلغاء الضرائب التي تشوه الاقتصاد، و بالتالي أصبح من الضروري مراجعة النظام الضريبي من وقت إلى أخر وإعادة هيكلته بما يتماشى مع جهود الإصلاح الاقتصادي ، وكل هذا من أجل الوصول إلى نظام ضريبي أكثر فعالية فعال تسعي من خلاله الدولة إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية . وفي هذا السياق سنحأول التعرض إلى مكونات بنية النظام الضريبي الجزائري من خلال عرض أهم الضرائب التي أدرجت بعد الإصلاح الضريبي، والمتمثلة في الضريبة على الدخل الإجمالي، والضريبة على أرباح الشركات والضرائب على الانفاق والرسوم الأخرى المباشرة، سواء ما تعلق منها بالنشاط أو بالملكية.

المطلب الأول :الضريبة على الدخل الإجمالي (IRG)

إستحدثت الضريبة على الدخل الإجمالي لتعوض نظام الضرائب النوعية والتكميلية والتي كانت معتمدة في النظام الضريبي السابق، والتي كانت مفروضة بمعدلات متعددة على كل نوع من أنواع الدخل على حدي، مثل الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وشركات الأشخاص، والضريبة على الأرباح غير التجارية، والضريبة على مداخيل الديون، والضريبة على الرواتب والأجور.. .إلخ، لذا جمعت هذه الضرائب في وعاء واحد هو الضريبة على الدخل الإجمالي.

أولا–مفهوم وخصائص الضريبة على الدخل الإجمالي

1-تعريف الضريبة على الدخل الإجمالي:

تتميز الضرائب على الدخل بخصائص جعلت الدول تضعها محل الصدارة في نظمها الضريبية، وتعتمد عليها بصورة أساسية في تمويل نفقاتها العامة لأنها تشكل وعاءا ضريبيا غزيرا ومتجدد، سهلة القبول لدي المكلفين بها، ولها من المزايا ما يجعلها أداة هامة من أدوات السياسة المالية الكفيلة بتحقيق اهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية [1].

وتعتبر ضريبة الدخل الإجمالي من الضرائب المباشرة، لإن المكلف الخاضع للضريبة يمكن تحديده مسبقا، وإلزامه بأدائها مباشرة، وأن الضريبة تفرض على واقعة تحقق الدخل أو الحصول عليه قبل إستعماله، أي تفرض هذه الضريبة في تاريخ تحقق الدخل أو الحصول عليه، اذ يكفي لخضوع إيرادات المرتبات والنشاط التجاري والصناعي ان يكون الدخل مستحقا للمكلف دون أن يحصل عليه بالفعل،

[1] - فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، مرجع سبق ذكره، ص:71.

بينما لا تفرض الضريبة على إيرادات المهن الحرة غير التجارية إلا على ما يقبضه المكلف فعلا من هذه الإيرادات.

ولتحديد مجال الضريبة على الدخل بوجه عام، فقد تناولتها أغلب التشريعات الضريبية على أنها ضريبة تسري على كل ما تنتجه رؤوس الأموال المنقولة سواء كان دوريا أو عرضيا، فلم يقتصر التشريع الضريبي في تحديد معني الإيراد لهذه الضريبة على الدخل بمعناه الفني المتضمن للدورية أو التجدد، وإنما تعداه الي الإيرادات العارضة، فهي ضريبية مفروضة على الإيراد بمعناه الواسع [1].

اما في التشريع الضريبي الجزائري، فقد تأسست الضريبة على الدخل الإجمالي بموجب قانون المالية لسنة1991 ، [2] وذلك حسب نصت عليه المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة: "تؤسس ضريبة سنوية وحيدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين تسمى (الضريبة على الدخل الإجمالي)، وتفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، المحدد وفقا لأحكام المواد المنصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة" [3].

2- خصائص الضريبة على الدخل الإجمالي:

ومن خلال ما سبق فإن هذه الضريبة تفرض على الدخل الصافي الإجمالي الذي يحصل عليه المكلف بالضريبة من عدة مصادر، ومن خلال التعريف السابق يمكن إستنتاج الخصائص التالية [4]

- ضريبة سنوية: بحيث تفرض مرة واحدة في السنة؛
- ضريبة وحيدة: بحيث تجمع مختلف أصناف الدخل الصافي للمكلف وتفرض عليه ضريبة واحدة؛
- تفرض على الدخل الصافي الإجمالي، والذي يتم الحصول عليه بعد طرح الأعباء المحددة قانونا من الدخل الإجمالي الخام؛
- ضريبة شخصية: حيث أنها تراعي الوضعية الشخصية للمكلف؛
- ضريبة تصريحية :حيث يتعين على المكلف تقديم تصريح سنوي بجميع مداخيله إلى مفتشية الضرائب التابعة لمحل إقامته.
- يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي كل شخص طبيعي يحقق دخل صافي من خلال مباشرة نشاطاته المختلفة أو ممتلكاته [5].

ويمكن القول من خلال الخصائص التي تتميز بها الضريبة على الدخل الإجمالي أنها تتسم بالشفافية من خلال فرضها على كافة مداخيل المكلف مهما تعددت، وكذا بالعدالة كونها تأخذ بعين الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف مثل تحديديها لحد أدنى معفي، كما أنها تحسب على أساس جدول متصاعد.

---

[1] – أحمد بليح بديع، **التشريع الضريبي**، منشورات منشأة المعارف، الإسكندرية، 1985، ص: 36.

[2] – القانون رقم 90–36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991.

[3] – المادة الاولي من

[4] – محمد جمام، مرجع سبق ذكره، ص: 114.

[5] –حميد بوزيدة، **التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص:11.

3-تحديد الدخل الإجمالي والدخل الصافي:

أ- **الدخل الإجمالي:** ويقصد به مجموع الإيرادات التي يحصل عليها المكلف خلال مدة زمنية محددة، ولا تكون لها صفة رأس المال، مما يعني أن الدخل الإجمالي يشمل على جميع المبالغ التي أنفقت في سبيل الحصول على الدخل، مضافا إليه الزيادة الحاصلة في ذمة المكلف من الإيرادات الصافية خلال المدة، وهي التكاليف أو النفقات التي صرفت لإعادة إنتاج هذا المورد، فبالتالي تضاف إلى باقي الإيرادات لتكون الدخل الإجمالي [1].

ب- **الدخل الصافي:** يمثل هذا الدخل الفرق بين مجموع الإيرادات الكلية والمبالغ التي أنفقت للحصول عليه، وبعبارة أخرى هو الدخل الإجمالي بعد خصم جميع التكاليف التي أنفقت في سبيل الحصول عليه، وكقاعدة عامة فإن الدخل الخاضع للضريبة هو الدخل الصافي خلال مدة زمنية محددة، بحيث يبقي في نهاية المدة على القيمة الأصلية لرأس المال الذي أنتج الدخل [2].

ثانيا: المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الاجمالي

اما المشرع الجزائري فحدد الدخل الخاضع للضريبة في المادة (9) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة كما يلي:

تستحق الضريبة في كل سنة على الإيرادات أو الأرباح التي يحققها المكلف بالضريبة أو التي يتصرف فيها خلال السنة نفسها.

- يتكون الربح أو الدخل الخاضع للضريبة من فائض الناتج الإجمالي المحقق فعلا، بما في ذلك قيمة الأرباح والإمتيازات العينية التي يتمتع بها المكلف بالضريبة؛
- يحدد الدخل الإجمالي السنوي المكون لأساس الضريبة على الدخل بجمع الأرباح أو المداخيل الصافية المبينة في المواد 11 و76 باستثناء تلك المتعلقة بالضريبة بمعدل محرر كالاتي [3]:
  - الأرباح الصناعية والتجارية والحرفية؛
  - أرباح المهن غير التجارية؛
  - المداخيل الفلاحية؛
  - مداخيل ايجار الملكيات المبنية وغير المبنية؛
  - مداخيل رؤوس الأموال المنقولة؛
  - المرتبات والأجور والمعاشات والريوع العمرية؛
  - فوائض قيم التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية.

يحدد الربح أو الدخل لكل صنف من أصناف الإيرادات المشار اليها في المقطع أعلاه، تحديدا مميزا وفقا للقواعد الخاصة لكل صنف.

---

[1] –عبد الباسط على جاسم الجحيشي، **الإعفاءات من ضريبة الدخل (دراسة مقارنة)**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 37.

[2] –منصور ميلاد يونس، **مبادئي المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، ص:139.

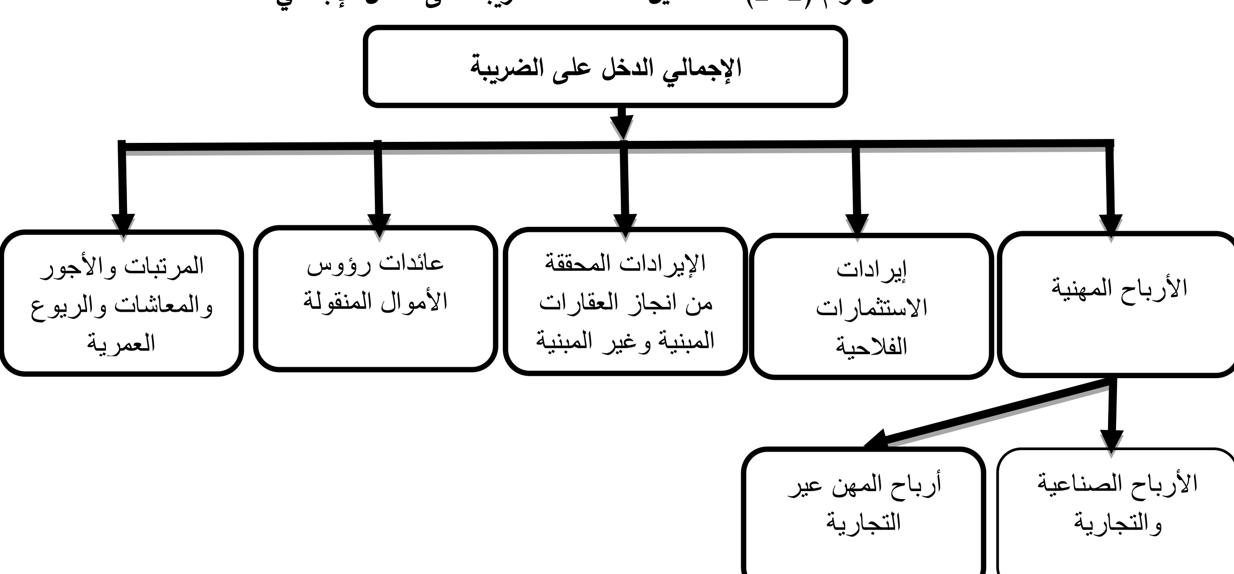
[3] - Article 2, Créé par l’article 38 de la loi de finances pour 1991 et modifié par les articles 2 de la loi de finances 2009, 2 de la loi de finances 2015 et 2 de la loi de finances 2017.

واما في مجال خصم التكاليف والنفقات من الدخل الإجمالي فقد نصت المادة (85) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على خصم التكاليف والنفقات التالية [1]:

- فوائد القروض والديون المقترضة لأغراض مهنية، وتلك المقترضة لشراء مساكن أو بنائها والتي هي على عاتق المكلف بالضريبة؛
- إشتراكات منح الشيخوخة والضمان الاجتماعي التي يدفعها المكلف بالضريبة بصفة شخصية؛
- نفقات الإطعام؛
- عقد التأمين الذي يبرمه المالك المؤجر.

من خلال ما سبق نلاحظ أن المشرع الجزائري أخذ بمبدأ فرض الضريبة على الدخل الصافي وليس على الدخل الإجمالي مسايرا بذلك جميع التشريعات الضريبية الأخرى، وهو جاء في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري.

الشكل رقم (2-2): المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي.



المصدر: عبد الهادي مختار، **الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر،** أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2016/2015، ص:124.

ثالثا-الأشخاص الخاضعون للضريبة على الدخل الإجمالي

نصت المادة الثالثة من الباب الأول من قانون الضرائب والمباشرة والرسوم المماثلة على إخضاع دخول الأشخاص الطبيعيين للضريبة على الدخل الإجمالي الصافي وذلك حسب التصنيف التالي [2].

1- يخضع لضريبة الدخل على كافة مداخيلهم الأشخاص الذين يوجد موطن تكليفهم في الجزائر، ويخضع لضريبة الدخل على عائداتهم من مصدر جزائري الأشخاص الذين يوحد موطن تكليفهم خارج الجزائر.

1 -Article 85,Code Des Impôts Directs Et Taxes Assimilées, Direction Générale Des Impots,2010, p :30.

2 - Direction Générale Des Impôts، **Le system Fiscal Algérien**، Alger، Edition 2013, p :..13

2-يعتبر الأشخاص الذين لهم مقر جبائي في الجزائر بالنسبة إلى:

أ- الأشخاص الذين لديهم مسكن باعتبارهم مالكين له، أو منتفعين به، أو قاموا بتأجيره، عندما يكون الإيجار في هذه الحالة الأخيرة قد أتفق عليه إما باتفاق وحيد أو باتفاقات متتالية لفترة متواصلة مدتها سنة واحدة على الأقل.

ب- الأشخاص الذين لديهم في الجزائر مكان إقامتهم الرئيسية.

ج- الأشخاص الذين يزاولون نشاطاتهم مهنيا سواء أكانوا أجراء أم لا.

3-كذلك يعتبر موطن تكليفهم الجزائر، أعوان الدولة الذين يمارسون وظائفهم أو يكلفون بمهام في بلد أجنبي والذين لا يخضعون في هذا البلد لضريبة شخصية على مجموع دخلهم.

4-يخضع كذلك لضريبة الدخل سواء أكان موطن تكليفهم في الجزائر أم لا، الأشخاص من جنسية جزائرية أو أجنبية الذين يتحصلون في الجزائر على أرباح أو مداخيل يحول فرض الضريبة عليها إلى الجزائر بمقتضى اتفاقية جبائية تم عقدها مع بلدان أخرى.

5-يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي الأشخاص الشركاء بصفتهم الشخصية علي حصة الفوائد العائدة لهم من الشركة تناسبيا مع حقوقهم فيها وهم كالتالي [1]:

- شركاء الشركات المدنية المهنية المشكلة من أجل الممارسة المشتركة لمهنة أعضائها؛
- أعضاء الشركات المدنية الخاضعة لنفس النظام الذي تخضع له الشركات بإسم جماعي وأن تنص قوانينها على المسؤولية غير المحدودة للشركاء فيما يخص ديون الشركة؛
- أعضاء شركات المساهمة الذين لهم مسؤولية تضامنية وغير محدودة.

رابعا-المعدلات الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي

بداية من إستحداث الضريبة على الدخل الإجمالي سعى المشرع إلى عدة تعديلات على مستوى المعدلات الخاصة بهذه الضريبية كان الدافع الأساسي من ورائها تخفيف العبء الضريبي على المكلفين بها، بحيث أخضع الرباح الصناعية والتجارية والحرفية إلى نسب وفق جدول خاص بحساب الضريبة إذا كان المكلفون خاضعين للنظام الحقيقي، ويخضع لنسبة ثابتة (20%) إذا كان المكلفين خاضعين للنظام المبسط، اما الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالجزائر ويحققون أرباحا من فئة الأرباح الصناعية والتجارية داخل الجزائر فيخضعون لنظام الاقتطاع من المصدر بنسبة (24%).

بما أن الضريبية على الدخل الإجمالي ضريبة تصاعدية تحسب على أساس جدول تصاعدي، يتضمن العديد من الشرائح أو فئات يقابلها معدلات مفروضة على كل شريحة، ولقد عرف هذا الجدول عدة تعديلات بداية من سنة 1992 على النحو التالي:

[1] Article (07), op.cit., p :13.-

- **سنة 1992:**

الجدول رقم(2-7): النسب التصاعدية للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 1992.

قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)	نسبة الضريبة
لا تجاوز 25.200	%0
من 25.201 الي 37.800	%12
من 37.801 الي 63.000	%15
من 63.001 الي 100.800	%19
من 100.801 الي 151.200	%23
من 152.201 الي 214.200	%29
من 214.201الي 289.800	35%
من 289.801 الي 378.000	42%
من 378.001الي 478.800	%49
من 478.801 إلى 592.200	%56
من 592.201 إلى 718.200	%63
يفوق 718.200	%70

المصدر: المادة: 17 من القانون 91-25 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية 1992، الجريدة الرسمية العدد: 65، الصادرة بتاريخ 1991/12/18.

- **تعديل سنة 1994:**

الجدول رقم(2-8): النسب التصاعدية للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 1994

قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)	نسبة الضريبة
لا تجاوز 30.00	%0
من 30.201 الي 120.00	%15
من 120.001 الي 240.000	%20
من 240.001 الي 720.000	%30
من 720.001 الي 1.920.000	%40
يفوق 1.920.000	%50

المصدر: المادة: 09 من القانون 93-18 المؤرخ في 1993/12/29 المتضمن قانون المالية 1994، الجريدة الرسمية العدد: 88، الصادرة بتاريخ 1993/12/30.

- **تعديل سنة 1999:**

الجدول رقم(2-9): النسب التصاعدية للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 1999

قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)	نسبة الضريبة
لا تجاوز 60.00	%0
من 60.201 الي 180.000	%10
من 180.001 الي 360.000	%20
من 360.001 الي 720.000	%30
من 720.001 الي 1.920.000	%35
يفوق 1.920.000	%40

المصدر: المادة: 10 من القانون 98-12 المؤرخ في 1998/12/31 المتضمن قانون المالية 1999، الجريدة الرسمية العدد: 98، الصادرة بتاريخ 1998/12/31.

- **تعديل سنة 2003:**

الجدول رقم(2-10): النسب التصاعدية للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2003.

قسط الدخل الخاضع للضريبة (بالدينار)	نسبة الضريبة
لا تجاوز 60.00	%0
من 60.201 الي 180.000	%10
من 180.001 الي 360.000	%20
من 360.001 الي 1.080.000	%30
من 1.080.001 الي 3.240.000	%35
يفوق 3.240.000	%40

المصدر: المادة: 14 من القانون 02-11 المؤرخ في 2002/12/24 المتضمن قانون المالية 2003، الجريدة الرسمية العدد: 86، الصادرة بتاريخ 2002/12/25.

- **تعديل سنة 2008:**

الجدول رقم(2-11): النسب التصاعدية للضريبة على الدخل الإجمالي لسنة 2008.

قسط الدخل الخاضع للضريبة(بالدينار)	نسبة الضريبة
لا تجاوز 120.000	%0
من 120.000 الي 360.000	%20
من 360.001 الي 1.440.000	%30
يفوق 1.440.000	%35

Source : Le système fiscal algérien, D.G.I, 2017.P : 03

من خلال الجداول السابقة يتضح لنا أن سلم الشرائح وكذا المعدلات الموافق لكل شريحة بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي مر بجملة من التعديلات بداية من سنة 1992 أين كان مبلغ الاعفاء لايتجاوز 25.200 دج وبـ 11 معدلا أعلاها 70 % يطبق على مبلغ يفوق 718.200 دج، وصلا إلى أخر تعديل في سنة 2008 أين أصبح السلم الجديد وهذا بارتفاع الحد الأدنى للإعفاء إلى 120.000 دج، كما تقلص عدد الشرائح إلى الخاضعة للضريبة إلى ثلاثة شرائح مع إنخفاض معدلاتها إلى أقصى معدل هو 35 % يطبق على المبلغ 1.440.000 دج.

ويمكن القول بأن هذه الإجراءات والتعديلات جاءت سعيا من الإدارة الضريبية في إضفاء نوع من الشفافية والبساطة والعمل على إستقرار النظام الضريبي في جانبه التنظيمي والقانوني، وهذا لتفادي تعقيد الإجراءات الضريبية الخاصة بهذه الضريبة التصاعدية، سواء بالنسبة للمكلف أو إدارة الضرائب، إضافة إلى تشجع الاستثمارات المحلية وزيادة إحلال العدالة الضريبية، كونها تأخذ في الحسبان المقدرة التكليفية للمكلف كتحديد حد أدنى معفى منه.

خامسا-الاعفاءات الخاصة بالضريبة على الدخل الاجمالي

نتيجة لتطور الحياة اقتصاديا واجتماعيا ادي الي اختلاف النظرة الي الإعفاءات من كونها تؤدي الي حرمان الدولة جزءا من مواردها إلى وسيلة لإقرار العدالة الاجتماعية الضريبة مثل إعفاء حد الكفاف وإعفاء الأعباء العائلية أو كوسيلة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية سياسية [1].

فالإعفاءات الضريبية ميزة قانونية تقررها التشريعات الضريبية اما بنص عام أو خاص، وهذا ما ذهب اليه المشرع الجزائري بتحديد عدة قوانين وإجراءات للإعفاءات من الضريبة وصنفها الي إعفاءات دائمة واخري مؤقتة، حسب ما يمليه الوضع الاقتصادي أو الاجتماعي أو السياسي السائد في فترات زمنية معينة، وذلك لتخفيف العبء الضريبي على المكلفين أو لتشجيع الاستثمار أو تطوير الصناعة وتشجيع التجارة...الخ.

1-الإعفاءات الدائمة:

حددت المادة (05) والمادة (13) جملة من الإعفاءات الدائمة من الضريبة على الدخل الإجمالي كما يلي:

- الأشخاص الذين يقل أو يساوي دخلهم الإجمالي السنوي الصافي عن الحد الأدنى المنصوص عليه في جدول الضريبة والمقدر بـ (120.000دج)؛
- السفراء والأعوان الدبلوماسيين والقناصل من جنسية أجنبية إذا كانت المعاملة بالمثل بالنسبة للأعوان الجزائريين؛
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذلك الهياكل التابعة لها؛
- مبالغ الإيرادات المحققة من قبل الفرق المسرحية؛
- المداخيل المحققة من النشاطات المتعلقة بالحليب الطبيعي الموجه للاستهلاك على حالته؛
- معاشات المجاهدين والأرامل والأصول من جراء وقائع حرب التحرير الوطنية؛
- العمال المعوقون حركيا أو عقليا أو بصريا أو الصم البكم الذين تقل أجورهم أو معاشاتهم عن 20.000دج شهريا، وكذا العمال المتقاعدون الذين تقل معاشاتهم في النظام العام عن هذا المبلغ؛
- الأشخاص من جنسية أجنبية الذين يعملون في الجزائر في إطار مساعدة بدون مقابل منصوص عليه في إتفاق دولي؛

[1] – عادل فليح العلي وطلال كداوي، اقتصاديا المالية العامة، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، 1989ص: 96.

- الأجور والمكافآت الأخرى المدفوعة في إطار البرامج الرامية إلى تشغيل الشباب وفق الشروط المحددة عن طريق التنظيم؛
- المنح ذات الطابع العائلي التي ينص عليها التشريع الاجتماعي مثل، منحة الأجر الوحيد والمنح العائلية ومنحة الأمومة؛
- منح البطالة والتعويضات والمنح المدفوعة على أي شكل كان من قبل الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية تطبيقا للقوانين والمراسيم الخاصة بالمساعدة والتنظيم؛
- التعويضات المرصودة لمصاريف التنقل أو المهمة، والتعويضات عن المنطقة الجغرافية؛
- الريوع العمرية المدفوعة كتعويضات عن الضرر بمقتضى حكم قضائي من أجل تعويض ضرر جسماني نتج عنه بالنسبة للضحية عجز دائم؛

2- **الإعفاءات المؤقتة:** نص المشرع الجزائري في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على اعفاء عدد من الدخول لأسباب اقتصادية لشجيع الاستثمارات ال الخاصة بالشباب وقطاع الصناعة الحرفية الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي، إضافة الي القروض القابلة للتداول.

ولقد حددت الإعفاءات المؤقتة الخاصة بالضريبة على الدخل الإجمالي في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وذلك حسب المادة رقم (13) كما يلي:

كما يلي:

أ- تستفيد الأنشطة التي يقوم بها الشباب ذوى المشاريع المؤهلون للاستفادة من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة للتأمين على البطالة من تاريخ الشروع في الاستغلال تحدد مدة الإعفاء بست سنوات ابتداء من تاريخ الشروع في الاستغلال إذا كانت هذه الأنشطة تمارس في مناطق يجب ترقيتها، وتمدّد هذه الفترة بسنتين عندما يتعهد المستثمرون بتوظيف ثلاثة عمال على الأقل لمدة غير محددة.

ب- يستفيد من الإعفاء لمدة عشر سنوات الحرفيون التقليديون والذين يمارسون نشاطا حرفيا فنيا.

ج- تستفيد من الإعفاء لمدة 10 سنوات المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا.

د- تستفيد من الإعفاء لمدة 10 سنوات المداخيل الناتجة عن الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي الممارسة في الأراضي الجبلية.

تستفيد من الإعفاء لمدة خمس سنوات المداخيل المتأتية من السندات والقروض القابلة للتداول والمملوكة من طرف الهيئات العمومية.

المطلب الثاني: الضريبة على أرباح الشركات (IBS)

في ظل الإصلاحات الجبائية في الجزائر لسنة 1991 تم استحداث الضريبة على أرباح الشركات، لتعوض الضريبة السابقة الضريبة الصناعية والتجارية(BIC)، والهدف منها هو إخضاع كل

الأشخاص المعنويين دون استثناء (قطاع عام أو خاص) لهذه الضريبة، وتطبق كذلك دون التمييز بين المؤسسات الأجنبية والجزائرية.

أولا–مفهوم الضريبة على أرباح الشركات: أسست الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة (135) من قانون المالية لسنة 1991 في إطار الإصلاحات الجبائية، حيث نصت على أن "تؤسس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح والمداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين المشار إليهم في المادة (136) وتسمي هذه الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات"[1]

وتحسب هذه الضريبة بتطبيق معدل سنوي ثابت، بعد أن يتم التصريح بالأرباح لدى الإدارة الضريبة [2].

مما سبق يمكن إيجاز خصائص هذه الضريبة فيما يلي [3]:

- ضريبة وحيدة :أي أنها ضريبة واحدة تفرض على الأشخاص المعنويين؛
- ضريبة عامة :وذلك بجمع كل الأرباح والمداخيل دون مراعاة طبيعتها؛
- ضريبة سنوية :أي أنها تفرض في كل سنة مرة على إجمالي الأرباح؛
- ضريبة نسبية :أي أن إجمالي الأرباح تخضع لمعدل واحد؛
- ضريبة تصريحيه :أي أن المكلف يقوم بتقديم ميزانيته الجبائية قبل الفاتح من أفريل من كل سنة تلي سنة تحقق الربح.

ثانيا–مجال تطبيق الضريبة على أرباح الشركات: تفرض هذه الضريبة على جميع الأرباح المحققة في الجزائر، سواء كانت هذه الأرباح خاصة بالشركات الوطنية أو الأجنبية أو بالشركات العمومية أو الخاصة، وهذا ما نصت عليه المادة 136 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على خضوع الشركات التالية للضريبية على أرباح ويأخذ مجال تطبيق هذه الضريبة الصبغة الإجبارية والاختيارية ويتضح ذلك كما يلي [4]:

1- **الشركات الخاضعة وجوبا للضريبة على أرباح الشركات:** إن نظام فرض الضريبة تطبق وجوبا على حسب الربح الحقيقي مهما كان رقم الأعمال المحقق، وأن هذا الربح يحدد على أساس محاسبة تمسك طبقا للقوانين والأنظمة المعمول بها، على الشركات التي حددها القانون التجاري كما يلي [5]:

- شركات الأسهم؛
- الشركات ذات المسؤولية المحدودية؛
- شركات التوصية بالأسهم؛

[1] –المادة 135 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2017، ص:31.

[2]- Le système fiscal algérien، D.G.I، 1994

[3] –حميد بوزيدة، **التقنيات الجبائية**، مرجع سبق ذكره، ص:72.

[4] – ناصر مراد، **الإصلاح الضريبي في الجزائر للفترة 1992 – 2003**، منشورات بغدادي، الجزائر ،2004، ص: 72.

[5]-Direction Générale des Impôts، système Fiscal Algérien، sous-direction de la formation et du perfectonnemennt,1999,p :10.

- المؤسسات والهيأت العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- الشركات المدنية المتكونة تحت شكل شركة الأسهم.

2- **الشركات الخاضعة اختياريا للضريبة على أرباح الشركات:** وهي الشركات التي تكون خاضعة في الأصل للضريبة على الدخل الإجمالي، إلا ان المشرع الضريبي سمح لها بالخضوع للضريبة على أرباح الشركات بشرط تقديم طلب الاختيار مرفق بالتصريح المنصوص عليه في القانون، لدى مفتشية الضرائب المعنية وهذا الاختيار نهائي ولا يمكن الرجعة فيه مدى حياة الشركة، هذه الشركات تتمثل في:

- شركات التضامن؛
- شركات التوصية البسيطة،
- جمعيات المساهمة.

ويتوجب على الخاضعين لهذه الضريبة الآتي:

- مسك محاسبة منتظمة.
- إكتتاب وإرسال التصريح (الميزانية الجبائية).
- تقديم الوثائق الضرورية لإثبات النتائج.
- الدفع التلقائي للضريبة (حسب تواريخ استحقاقها).

ثالثا–الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات: يمكن حصر الإعفاءات من الضريبة على أرباح الشركات التي منحها المشرع الجزائري، حيث جاءت المادة (138) بجملة من الإعفاءات الدائمة والمؤقتة.

1- **الإعفاءات المؤقتة:** تستفيد من الاعفاء المؤقت كل من:

- إعفاء كلي ولمدة ثلاثة سنوات بالنسبة للأنشطة والمشاريع المستفيدة من إعانات الصندوق الوطني لدعم الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالة الصندوق، ابتداء من تاريخ بداية النشاط بالنسبة للأنشطة ذات الأولوية المحددة في إطار المخططات التنموية السنوية .كما يمكن أن ترفع مدة الإعفاء إلى 6 سنوات بالنسبة للأنشطة المراد ترقيتها؛
- إعفاء لمدة 10 سنوات بالنسبة للمؤسسات السياحية الوطنية باستثناء وكالات السفر؛
- تستفيد من الإعفاء لمدة ثلاث سنوات ابتداءا من تاريخ بداية ممارسة النشاط، وكالات السياحة والأسفار، وكذا المؤسسات الفندقية حسب حصة رقم أعمالها المحقق بالعملة الصعبة؛

2- **الإعفاءات الدائمة:** تستفيد من الإعفاء الدائم كل من:

- التعاونيات الاستهلاكية التابعة للمؤسسات والهيئات العمومية؛
- المؤسسات التابعة لجمعيات الأشخاص المعوقين المعتمدة وكذا الهياكل التي تتبعها؛
- الإيرادات المحققة من قبل الفرق والأجهزة الممارسة للنشاط المسرحي؛

- التعاونيات الفلاحية للتموين والشراء؛
- عمليات البيع تأدية الخدمات الموجهة للتصدير.

وتستفيد كذلك المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المقامة والمنتجة في ولايات الجنوب والهضاب العليا والمستفيدة من الصندوق الخاص لتنمية ولايات الجنوب الكبير والصندوق الخاص بالتنمية الاقتصادية للهضاب العليا، من تخفيض في مبلغ الضريبة على أرباح الشركات المستحقة على أنشطتهم المتعلقة بإنتاج المواد والخدمات المقامة على مستوى هذه الولايات يقدر بـ 15 % لفائدة ولايات الهضاب العليا و 20 % لفائدة ولايات الجنوب وذلك لمدة خمس (05) سنوات ابتداءا من أول يناير سنة 2004 ويستثنى من أحكام هذه المادة المؤسسات العاملة في مجال المحروقات[1].

يهدف المشرع من وراء منحه هذه الإعفاءات باعتبارها إنفاقا ضريبيا يهدف من خلاله إلى تشجيع النشاطات والقطاعات المراد ترقيتها، ودعم القطاع الخاص. يضاف إلى هذا، فإن إخضاع الأرباح المعاد استثمارها إلى معدل مخفض من شأنه دعم تحديث وسائل إنتاج المؤسسات.

رابعا–تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات: يتشكل الربح الصافي من الفرق في قيم الأصول الصافية لدى اختتام وافتتاح الفترة التي يجب إستخدام النتائج المحققة فيها كأساس للضريبة المحسومة من الزيادات المالية، وتضاف إليها الاقتطاعات التي يقوم بها صاحب الاستغلال أو الشركاء خلال هذه الفترة [2].

ويقصد بالأصول الصافية، الفائض في قيم الأصول من مجموع الخصوم المتكونة من ديون الغير، والاهتلاكات المالية والمؤونات.

ويتحدد انطلاقا من النتيجة الإجمالية المحققة في الدورة، بالإضافة إلى إدماج تكاليف غير قابلة للخصم وخصم عناصر أخرى، وهذا من أجل الوصول إلى النتيجة الجبائية التي تقتطع منها الضريبة. وتحسب النتيجة الجبائية وفق للعلاقة التالية [3]:

النتيجة الجبائية = النتيجة الإجمالية للدورة – التخفيضات + الاستردادات

وتتحدد النتيجة الإجمالية للدورة بالفرق الناتج بين [4]:

- النتائج المحققة من طرف المؤسسة (مبيعات، عائدات استثنائية)
- ناقص الأعباء المحتملة في إطار ممارسة النشاط (تكاليف عامة، تكاليف مالية، إهتلاكات، مؤونات، ضرائب ورسوم مهنية...).

حتى يمكن خصم الأعباء المختلفة من إيرادات الشركة يجب أن تتوفر فيها شروط وهي:

- أن تكون هذه الأعباء مرتبطة أساسا بنشاط المؤسسة؛

[1] –المادة 8 من قانون المالية لسنة 2004، الجريدة الرسمية، العدد 83، المؤرخة في 2003/12/29، ص : 05.
[2] – المادة 140من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010، مرجع سبق ذكره، ص:70.
[3] –Tayeb zitoun, Comptabilité des société, Berti édition, Alger, 2003, p : 19
[4]– Ministère des finances ,DGI, Le système fiscale algérien, Alger, 2003, P : 05

- أن تكون مبررة ومرتبطة بنفس السنة؛
- أن يكون خصمها مسموحا به قانونا.

خامسا-معدلات الضريبة على أرباح الشركات

1-تحدد الضريبة على أرباح الشركات كما يلي [1]:

- 19%، بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية؛
- 25%، بالنسبة للأنشطة المختلطة عندما يتجاوز رقم الأعمال المحقق في التجارة والخدمات أكثر من

2-تحدد نسبة الاقتطاعات من المصدر بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات كما يأتي:

- 10%، بالنسبة لعوائد الديون والودائع والكفالات. ويمثل الاقتطاع المتعلق بهذه العوائد اعتمادا ضريبيا يخصم من فرض الضريبة النهائي؛
- **40%**، بالنسبة المداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية أو لحاملها ويكتسي هذا الاقتطاع طابعا محررا؛
- **20%**، بالنسبة للمبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير الذي يخضع إلى الاقتطاع من المصدر. يكتسي هذا الاقتطاع طابعا محرراً؛
- **24%، بالنسبة:**

* للمبالغ التي تقبضها المؤسسات الأجنبية التي ليست لها منشآت مهنية دائمة في الجزائر في إطار صفقات تأدية الخدمات؛

* المبالغ المدفوعة مقابل خدمات من كل نوع تؤدى أو تستعمل في الجزائر.

* الحواصل المدفوعة للمخترعين المقيمين في الخارج، إما بموجب امتياز رخصة استغلال براءاتهم، وإما بموجب التنازل عن علامة الصنع أو أسلوبه، أو صيغته، أو منح امتياز ذلك.

- **10 %**، بالنسبة للمبالغ التي تقبضها شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت بلدانها الأصلية تفرض الضريبة على **مؤسسات** جزائرية للنقل البحري، غير أنه بمجرد ما تطبق هذه البلدان نسبة عليا أو دنيا، تطبق عليها قاعدة المعاملة بالمثل.

سادسا–نقائص الضريبة على أرباح الشركات

على الرغم من مساعي السلطات العمومية ترشيد الضريبة على أرباح الشركات بغية خفض العبء الضريبي على المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال اقرار العديد من الإعفاءات الدائمة والمؤقتة كما سبق الإشارة إلى ذلك، إضافة إلى تخفيض معدلها من 42%إلى 38 %سنة 1994 ، ثم إلى 30%سنة 1999 وتخفيض المعدل الخاص بالأرباح المعاد استثمارها من 33 % إلى15% في نفس السنة، إنتهاء بتخفيض معدل الضريبة إلى 25% بموجب قانون المالية لسنة 2006 ، واقرار معدل

[1] – المادة 150: معدلة بموجب المواد 16من ق.م لسنة 1997،14 و15 من ق م لسنة 1999 و10 من ق م لسنة 2001، 20 من ق.م. لسنة 2003، 2 من ق.م. ت لسنة 2006 و5 من ق.م. ت لسنة 2008 و7 من ق. م ت لسنة 2009. و7 من ق. م لسنة 2014، و12 من ق م لسنة 2014، و12 من ق.م لسنة 2015، و2 من ق. م لسنة 2015.

مخفض 19% بالنسبة للمؤسسات العاملة في قطاعات البناء والأشغال العمومية والسياحة بموجب قانون المالية لسنة 2009 ، إلا أن هناك جملة من الإشكالات والنقائص التي تحدمن فعالية هذه الضريبة[1]، نذكر منها:

- كثرة المعدلات المطبقة على أساس المفاضلة بين الطبقات وعدم ثبات واستقرار الأنظمة المتعلقة بحساب الاهتلاك؛
- على الرغم من تخفيض المعدل المفروض على بعض القطاعات بغية تشجيعها، إلا أن هذه الإجراء لم يحقق النتائج المرجوة منه؛
- إن تحديد سقف بعض الأعباء يعد أسلوبا فعالا في مكافحة التهرب الضريبي، إلا أن تحكم منطق اقتصاد السوق وإنهيار قيمة العملة الوطنية، سيجعل هذا الأسلوب عائقا أما توسيع المؤسسات؛
- رغم أهمية عملية الإقتطاع من المصدر في محاربة التهرب الضريبي، إلا أن اقتصارها على بعض المداخيل سيطرح إشكالا حول مدى إحترام مبدأ العدالة.

الجدول رقم (2–12): معدلات الضريبة على أرباح الشركات

الاصناف	الربح الخاضع للضريبة	المعدل المطبق
معدل عام	أنشطة انتاج السلع.	%19
	أنشطة البناء الاشغال العمومية والري والأنشطة السياحية.	%23
	الأنشطة الأخرى.	%26
معدلات الاقتطاع من المصدر	عوائد الديون والودائع والكفالات.	%10
	المداخيل الناتجة عن سندات الصناديق غير الاسمية ولحامله.	%40
	المبالغ المحصلة من قبل المؤسسات في إطار عقد تسيير.	%20
	عوائد المؤسسات الأجنبية في إطار تأدية الخدمات.	%24
	عوائد شركات النقل البحري الأجنبية إذا كانت المعاملة بالمثل.	%10

المصدر: من اعداد الطالب بناء على المادة (150) من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017، مرجع سبق ذكره، ص: 39.

[1] – عفيف عبد الحميد، مرجع سبق ذكره، ص: 126.

المطلب الثالث: الرسم على القيمة المضافة (La Taxe Sur La Valeur Ajoutée)

إن نظام الرسوم على رقم الإعمال الذي كان معمول به في قبل الإصلاحات الجبائية، والمتمثلة في الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (T.U.G.P) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات(T.U.G.P.S)، ولعدم ملائمته مع التوجه الاقتصادي الحديث للدولة وخاصة مع الإصلاحات الاقتصادية المدرجة في السنوات الأخيرة، لهذا جاءت ضرورة إستبدال هذين الرسمين بضريبة حديثة تعرف بإسم الرسم على القيمة المضافة، حيث تم تطبيق هذه الضريبة في أكثر من 120 دولة، نظرا لقاعدتها الضريبية الواسعة، حيث تولد ربع الإيرادات الجبائية العالمية [1]، لأنها تتميز بمرونة اقتصادية كبيرة، إذ أنها تفرض على إستهلاك السلع المنتجة محليا وكذلك المستوردة على حد سواء.

والجدير بالذكر أن الرسم على القيمة المضافة أستحدث للمرة الأولى سنة 1954 في فرنسا بفضل الاقتصادي موريس لوريه الذي وضع قواعدها الرئيسية سنة 1953 وكان أول معدل عادي لهذا الرسم في حدود20% مع 2% زيادات لغاية 23 % و25%، أما المعدلات المخفضة فكانت بحدود (6 % و10 %) [2].أما فيما يخص الدول العربية فكانت المغرب أول دولة أدخلت الرسم على القيمة المضافة، في نظامها الضريبي، وتبعتها تونس ثم الجزائر ابتداء من تاريخ 01 آفريل 1992 وذلك بموجب القانون رقم 91/25 المؤرخ في 18/12/1991 والمتعلق بقانون المالية لسنة 1992، ثم ومصر الي أن أصبح في عام 2004 ثمانية دول، ويمكن توضيح تاريخ استحداث الرسم على القيمة المضافة ومعدلاتها في الدول العربية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(2-13): تطور استحداث الرسم القيمة المضافة ومعدلاتها في بعض الدول العربية.

الدولة	تاريخ تطبيق الرسم على القيمة المضافة	المعدل العادي	معدلات اخري
الجزائر	1992	%17	%7، 13 %، %21
المغرب	1986	%20	%1،،%10،%7،%4
مصر	1992	%10	%25،%15،%5،%45
الاردن	1994	%16	%4
لبنان	2002	%10	-
موريتانيا	1995	%14	-
السودان	2000	%10	-
تونس	1988	%18	%29،%10،%6

المصدر: حسام أبو علي الحجاوي، **أصول محاسبة ضريبة المبيعات، المطابع المركزية**، عمان، الأردن، 2004، ص 22

[1] – محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص125 .

[2] Sylvie MESSIER , Analyse Comptable des Operations Courantes , ellipses édition , Paris , 2001 , p- 23.

أولا–تعريف الرسم على القيمة المضافة

إن الرسم على القيمة المضافة هو رسم إجمالي على الاستهلاك، يمس العمليات ذات الطابع الصناعي والتجاري، ويخضع كذلك لهذا الرسم قطاع البنوك والتأمين وهو رسم يطبق على القيمة المضافة المنشاة خلال كل طور من أطوار العملية الاقتصادية أو التجارية، لذا يعتبر كل من المنتجين والتجار والمستوردين وكذا تجار التجزئة خاضعين لهذا الرسم [1].

كما تعرف كذلك بأنها ضريبة تفرض على جميع مراحل الإنتاج مع توفير آلية تسمح للشركات خصم الضريبة التي تم دفعها على مشترياتها من مدخلات الإنتاج من السلع والخدمات من الضريبة المستحقة على مبيعاتها من السلع والخدمات، إذن هي الفرق بين الإنتاج العام والاستهلاك الوسيط للسلع والخدمات، في تقيس القيمة المحصل عليه من طرف المؤسسة من المتعاملين معها [2].

1- **خصائصها:** نستنتج من نص المادة الأولى من قانون (T.V.A) بعض الخصائص والمميزات الخصائص للرسم على القيمة المضافة نذكر منها [3]:

- الرسم على القيمة المضافة من الضرائب التي يتحملها المستهلك، وبالتالي فهي ضريبة غير مباشرة يدفعها عن طريق سعر شراء السلع الخاضعة لها؛
- ضريبة إقليمية، أي تعتبر العملية تمت بالجزائر، عند ما تكون الخدمة المؤداة أو الحق المتنازل عنه أو الشيء المؤجر، أو الدراسات المنجزة قد استعملت أو إستغلت بالجزائر.

2- مميزاتها: يتميز الرسم **على** القيمة المضافة (T.V.A) بما يلي:

- حصيلة هذا الرسم تكون كبيرة جدا، سيما في حالة الانتعاش الاقتصادي، وتراجع نسبة البطالة، وإقبال المواطنين على الاستهلاك بشكل واسع؛
- هو ضريبة غير مباشرة تفرض بمناسبة إنفاق الدخل أو رأس المال؛
- من مميزاتها كذلك، أن تكون متضمنة في سعر السلعة، أي أنّ المستهلك يدفع قيمة السلعة متضمنا فيها قيمة الرسم؛
- يتحمل عبأها المستهلك في نهاية المطاف؛
- هي ضريبة شاملة، بمعنى أنها تفرض على السلع المنتجة محليا، وكذلك السلع المستوردة.

ثانيا–مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة [4]: يقصد بمجال تطبيق هذا الرسم العمليات أو الأشخاص الخاضعين لهذا الرسم، الذين تتوفر فيهم في المواصفات التي نص عليها القانون في مجال التطبيق بموجب المواصفات التي نص عليها القانون في مجال التطبيق بموجب المادة 01 من قانون الرسم على القيمة المضافة، فمجال تطبيق هذا الرسم حدد بنوعين من العمليات، منها ما يخضع للرسم

---

1 – إبراهيم عطاري، **الإصلاحات الجبائية في الجزائر**، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر ،2006، ص:04.

2 – حسام أبو علي الحجاوي، **مرجع سبق ذكره**، ص:14.

3 – المادة الاولي من قانون الرسم علي القيمة المضافة لسنة 1992.

4 – قانون الضرائب، مرجع سبق ذكره،2005 ، ص365

(T.V.A) وجوبا، ومنها ما يخضع له إختيارا، ولقد نصت المادة الأولى من قانون العمليات والأشخاص الذين يخضعون للرسم على القيمة المضافة هم:

1- **العمليات الخاضعة وجوبا** [1]: هذه العمليات تتمثل في:

أ- العمليات الخاصة بالمنقولات:

- المبيعات والتسليمات التي يقوم بها المنتجون؛
- العمليات المنجزة وفق شروط البيع بالجملة التي يقوم بها المستوردين؛
- العمليات التي يقوم بها تجار الجملة؛
- أنشطة تجارة التجزئة ما عدا العمليات المحققة من طرف المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الجزافي؛
- المتاجرة في الأشياء المستعملة غير الأدوات والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين أو الذهب أو الفضة أو من أحجار كريمة طبيعية وكذا التحف الفنية الأصلية والأدوات القديمة؛
- نشاطات التجارة المتعددة.

ب- العمليات الخاصة بالعقارات:

- الأشغال العقارية؛
- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها؛
- بيع العقارات أو المحلات التجارية التي يشترونها الأشخاص باسمهم وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية قصد إعادة بيعها؛
- العمليات التي يقوم بها الوسطاء لشراء أو بيع الأملاك العقارية أو المحلات التجارية؛
- عمليات بناء وبيع العمارات المنجزة في إطار نشاط الترقية العقارية، وكذا بناء السكنات الاجتماعية.

كما يشمل قانون الرسم على القيمة المضافة العمليات المتعلقة بتأدية الخدمات التي تتمثل فيما يلي [2]:

- عمليات الكراء، وتأدية الخدمات، أشغال الدراسات والبحث، والعمليات المنجزة في إطار ممارسة مهنة حرة؛
- بيع المواد الغذائية والمشروبات التي تستهلك في عين المكان (المطاعم، الحلويات، قاعات الشاي)؛
- خدمات الهاتف والتيليكس والانترنت التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات؛
- الحفلات الفنية، الألعاب والتسليات.

---

[1] – المادة 166 من قانون الرسم على القيمة المضافة، قانون المالية لسنة 1992، مرجع سبق ذكره.

[2] –المادة (02) من قانون الرسوم على رقم الاعمال لسنة 2017، ص:4.

2- **العمليات الخاضعة بالاختيار** [1]: هي عمليات توجد من حيث المبدأ خارج دائرة تطبيق الرسم على القيمة المضافة، لكن تكون خاضعة بالاختيار، ويجوز للأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقع نشاطهم التجاري خارج الرسم أن يختاروا الخضوع الإرادي بناءا على تصريح منهم بإكتتاب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يسلموا السلع والخدمات عندما:

- يحققون عمليات تصدير؛
- يقومون بعمليات التسليم إلى:
- الشركات البترولية؛
- المكلفين بالرسم الآخرين؛
- مؤسسات تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء [2]، حسب ما ورد في المادة 42 من قانون الرسم على القيمة المضافة.

ثالثا-الأشخاص الخاضعين للرسم [3]:

- المنتجون: وهم الأشخاص الطبيعيين أو الاعتبارين الذين يقومون بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج أو صناعة المنتوجات ويقومون بعملية التصنيع أو التحويل بصفتهم صناعا أو مقاولين:
- تجار الجملة: وتشمل عمليات التسليم المتضمنة أشياء لا يستعملها الأشخاص العاديون نظرا لطبيعتها أو إستخداماتها، وكذا عمليات تسليم سلع تتم بأسعار مماثلة، سواء أنجزت بالجملة أو بالتجزئة، وعمليات تسليم منتوجات موجهة لإعادة بيعها مهما يكن حجم الكمية المسلمة؛
- تجار التجزئة التابعين لنظام الربح الحقيقي؛
- الشركات الفرعية.

رابعا-الاعفاء من ارسم على القيمة المضافة

اما فيما يخص الإعفاءات في مجال الرسم على القيمة المضافة نلاحظ ان المشرع الجزائري قد منح إعفاءات كثيرة ومتعددة سواء كانت للأفراد أو المؤسسات، وذلك حسب العمليات التي تخضع لمجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة ونجد منها ما يلي:

1- العمليات التي تتم في الداخل [4]:

- العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن مبلغ 100.000 دج أو يساويه، بالنسبة لمؤدي الخدمات وعن مبلغ 130.000 دج، بالنسبة لباقي الخاضعين للضريبة؛
- العمليات المنجزة بين الشركات الأعضاء التابعة لنفس المجموعة مثلما حددته المادة 138 من

[1] – الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة، مطبعة عين البنيان، الجزائر،2004 ، ص15 .

[2] – انظر المادة (42): من قانون الرسوم على رقم الاعمال، المديرية العامة للضرائب، 2017.

[3] – المواد 4،5،6: من قوانين الضرائب، مرجع سبق ذكره،2005 ، ص.368

[4] – المواد: 8 و9 من قانون الرسوم على رقم الاعمال، نشرة 2010، ص:387.

قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة [1]؛

- عمليات القروض البنكية الممنوحة للعائلات من أجل اقتناء أو بناء مساكن فردية؛
- الفوائد التأخيرية الناجمة عن تنفيذ الصفقات العمومية المرهونة لصالح صندوق ضمان الصفقات العمومية [2]؛
- عمليات الإقتناء المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية في إطار عمليات القرض الإيجاري.

2-العمليات التي تتم في عند التصدير والاستيراد:

أ- بالنسبة لعمليات الاستيراد:

- الطائرات المخصصة لمؤسسات الملاحة الجوية؛
- المواد والمنتوجات الخام أو المصنعة المعدة لإستخدامها في صناعة وإعداد وتجهيز وإصلاح أو الترميمات التي أدخلت على السفن ومدارس الطيران ومراكز التدريب المعتمدة؛
- البضائع المستوردة في إطار المقايضة وفقا للشروط المحددة في التشريع والتنظيم الجاري العمل بهما.

ب- بالنسبة لعمليات التصدير [3]:

- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع من مصدر وطني والمسلمة إلى المحلات التجارية الموضوعة تحت الرقابة الجمركية المؤسسة قانونا؛
- عمليات البيع والصنع التي تتعلق بالبضائع المصدرة، ويمنح هذا الإعفاء وفقا للشروط المحددة في التشريع.

خامسا-عمليات الخصم المرتبطة بالرسم على القيمة المضافة: نصت المادة (29) من قانون الرسم على القيمة المضافة على أنه" يكون الرسم على القيمة المضافة المذكور في الفواتير، أو البيانات أو وثائق الاستيراد، والمثقل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة، قابلا للخصم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية."

وعليه فإنه يمكن لأي شخص خاضع للرسم على القيمة المضافة أن يستفيد من حق خصم الرسم على القيمة المضافة القابل للاسترجاع على المشتريات من الرسم المستحق على المبيعات، وهذا حسب الشروط التالية [4]:

- يجب أن تتم العملية من طرف شخص خاضع للرسم على القيمة المضافة؛

---

[1] – المادة: 8 معدلة بموجب المادة 71 من قانون المالية لسنة 1996 وملغاة بموجب 47 من ق م لسنة 1997 ومعاد إحداثها بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2001 ومعدلة بموجب المواد 39 من ق.م لسنة 2003، 27 من ق.م لسنة 2007، 2 من ق.م. ت لسنة 2007 و15 من ق.م.ت لسنة 2009.

[2] – المادة 9-22: المعدلة بموجب المادة 24 من قانون المالية 200

[3] – المادة 13: من قانون الرسم على رقم الاعمال، 2010، ص:398.

[4] – يحيى لخضر، دور الامتيازات الضريبية في دعم القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر،2004/2003، ص:112.

- يجب أن يكون الرسم القابل للاسترجاع مسجل في فاتورة الشراء؛
- يجب إحترام المواعيد الزمنية لإسترجاع الرسم؛
- لا يكون الخصم مقبولا إلا إذا استعملت المواد، المنتجات، الأشياء أو الخدمات في عملية خاضعة للرسم فعلا، بعد تحويلها أو بدون ذلك.

سادسا–معدلات الرسم على القيمة المضافة

وقد عرفت معدلات الرسم على القيمة المضافة عدة تغيرات وتعديلات منذ منذ بداية تطبيقها الي غاية يومنا هذا، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (2–14): تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر للفترة (1992–2017)

قوانين المالية / المعدلات	1992	1995	1997	2001	2017
المعدل الخاص المخفض	%7	%7	%7	%7	%9
المعدل المخفض	%13	%13	%14	**ملغي**	**ملغي**
المعدل العادي	%21	%21	%21	%17	%19
المعدل المرتفع	%40	**ملغي**	**ملغي**	**ملغي**	**ملغي**

المصدر: قوانين المالية للسنوات: 1992 – 1995 – 1997 –2001 –2017.

أما توزيع ناتج الرسم على القيمة المضافة فقد عرف عدة تطورات منذ إستحداثه، وعموما يمكن توضيح نسب توزيع هذا الناتج حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (2–15): توزيع ناتج الرسم على القيمة المضافة لفائدة الدولة والجماعات المحلية في الفترة 1992–2008.

السنوات	الهيئات المستفيدة			المجموع
	البلدية	الدولة	ص.م.ج.م	
ابتداء من 1992 إلى 1994	%6	%83	%11	%100
من 1995 إلى 1996	%7	%85	%08	%100
من 1997 إلى 1998	%6	%85	%09	%100
من 2000 إلى 2005	%5	%85	%10	%100
من 2006 إلى 2008	%10	%80	%10	%100

المصدر: من إعداد الطالب استنادا على قوانين الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة من سنة 1992 إلى 2008.

ومما سبق فان المشرع خصص نسبة من هذه الضريبة لفائدة الجماعات المحلية، وذلك إبتداء من سنة 1992، حيث كانت تتراوح ما بين 5% إلى 7 % إلى غاية 2006، حيث ارتفعت هذه النسبة المخصصة لفائدة البلديات إلى 10%، وذلك [1] بموجب قانون المالية 2006.

1- بالنسبة للعمليات المحققة في الداخل:

80 % لفائدة ميزانية الدولة؛

10 % لفائدة البلديات مباشرة؛

10 % لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

2- بالنسبة للعمليات المحققة عند الاستيراد [2]**:**

85 % لفائدة ميزانية الدولة؛

15 % لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

بالنسبة للجزء المخصص لصالح الصندوق المشترك للجماعات المحلية بنسبة 15 % فانه يوزع بين الجماعات الإقليمية المحلية حسب ضوابط ومعايير التوزيع المحددة عن طريق التنظيم.

المطلب الرابع: الضرائب والرسوم الأخرى

سنتناول في هذا الجزء بعض الضرائب غير المباشرة والمتمثلة في الضريبة الجزافية الوحيدة والرسم على النشاط المهني والضريبة على الأملاك وبعض الرسوم الأخرى الضرائب منها حقوق التسجيل وحقوق الطابع.

أولا –الضريبة الجزافية الوحيدة (I F U): استحدثت هذه الضريبة بموجب القانون رقم 06/24 المؤرخ في 2006/12/26 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، " تؤسس ضريبة جزافية تحل محل النظام الجزافي للضريبة على الدخل وهي تعوض الضريبة على الدخل والرسم على القيمة المضافة والرسم على النشاط المهني" [3].

1- مجال تطبيق الضريبة: حسب المادة 282 من نفس القانون، يخضع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة كل من:

أ- الأشخاص الطبيعيون الذين تتمثل تجارتهم الرئيسية في بيع البضائع والأشياء عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثة ملايين دينار (3.000.000) بما في ذلك الحرفيون التقليديون الممارسون لنشاط حرفي.

ب- الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون الأنشطة الأخرى) تأدية الخدمات التابعة لفئة الأرباح الصناعية والتجارية) عندما لا يتجاوز رقم أعمالهم السنوي ثلاثة ملايين دينار.

---

[1] – الأمر رقم 06–04 المؤرخ في 2006/06/15، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2006، المادة 161 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الجريدة الرسمية المؤرخة في 2006/07/19، العدد47، ص 4.

[2] – حميد بوزيدة، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي، مرجع سبق ذكره، ص207.

[3] – المادة 2 من القانون 24/06 المؤرخ في 2006/12/26، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية) ج.ج.د.ش)المؤرخة في 2006/12/27، العدد 85، ص 3.

ج- لا يخضع الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون في آن واحد أنشطة تنتمي للأشخاص الطبيعيين المذكورتين في الفقرتين أ وب للضريبة الجزافية الوحيدة إلا إذا لم يتم تجأوز سقف ثلاثة ملايين دينار (3.000.000).

2- **معدل الضريبة:** يحدد معدل الضريبة الجزافية الوحيدة كما يأتي:

6 % بالنسبة للأنشطة المتعلقة ببيع البضائع والأشياء بما في ذلك الحرفيون؛

12 % بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالخدمات والإنتاج.

وتكون نسبة توزيع حصيلتها كما يلي:

الجدول رقم (2-16): يبين توزيع مداخيل الضريبة الجزافية الوحيدة.

البيان	حصة الدولة	حصة البلدية	حصة الولاية	حصة ص،م ،ج ،م	المجموع
الضريبة الجزافية الوحيدة	50%	40%	5%	5%	100%

المصدر: الجريدة الرسمية الصادرة في 2006/12/27، العدد: 85، مرجع سبق ذكره، ص 5.

ثانيا – الرسم على النشاط المهني (TAXE sur Activité Professionnelle) **:** يعد هذا الرسم من أهم الضرائب التي تدخل ضمن الموارد الجبائية للجماعات المحلية، كونه يشمل جميع الأنشطة الاقتصادية، حيث يعتبر رسما على رقم الأعمال أي على مجموع المبيعات من السلع والخدمات، دون احتساب العمليات بين فروع المؤسسة الواحدة [1]، ولقد احدث الرسم على النشاط المهني بموجب قانون المالية لسنة 1996، بدلا من الرسم على النشاط التجاري والصناعي(T.A.I.C)، والرسم على النشاط غير التجاري (T.A.N.C)، المعمول بهما قبل الإصلاحات الجبائية لسنة 1992.

1- مجال تطبيق الرسم على النشاط المهني:

يفرض الرسم على النشاط المهني على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يمارسون نشاط صناعي أو تجاري أو غير تجاري، بحيث لا يراعي النتيجة المحققة من طرف المؤسسة المكلفة بالضريبة، وتوزع حصيلته على البلديات والولايات والصندوق المشترك للجماعات المحلية [2]، وفي هذا المجال تنص المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على ما يلي [3]:

- رقم الأعمال رقم الأعمال الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات. ويؤسس الرسم على النشاط المهني كما يلي:

---

[1] – المادة رقم 6 من قانون المالية التكميلي، لسنة 2001.

[2] – عبد المجيد قدي، التضام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مداخلة في الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 20-21 ماي، الجزائر، 2002، ص: 4.

[3] – قوانين الضرائب، مرجع سبق ذكره، 2005، ص 106.

- رقم الأعمال* الذي يحققه في الجزائر المكلفون بالضريبة الذين يمارسون نشاطا تخضع أرباحه للضريبة يحققه في الجزائر المكلفون على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح الصناعية والتجارية أو الضريبة على أرباح الشركات.
- يؤسس بإسم كل مؤسسة على أساس رقم الأعمال المحقق من طرف كل مؤسسة أو وحدة من وحداتها في كل بلدية من بلديات مكان وجودها.

2- **معدل الرسم على النشاط المهني:** يحدد معدل الرسم على النشاط المهني حسب المادة 222 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بـ 2% ويفرض على رقم الأعمال المحقق، كما توزع حصيلته على الجماعات المحلية حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (2–17): توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني

الرسم على النشاط المهني	حصة الولاية	حصة البلدية	حصة ص،م،ج،م	المجموع
المعدل العام	% 0, 59	% 1,30	% 0,11	%2

SOURCE: CODE DES IMPOTS DIRECTS ET TAXES ASSIMILEES Loi n°07/12 du 30 décembre 2007, portant loi de finances pour 2008 ,P 65.

أما فيما يخص توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني الخاصة برقم الأعمال على نشاط نقل المحروقات عبر الأنابيب، تطبق بنسبة 3% وتوزع حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (2–18): توزيع حصيلة الرسم على النشاط المهني بالنسبة لنقل المحروقات عبر الانابيب

حصة الولاية	حصة البلدية	حصة ص،م،ج،م	المجموع
0,88%	1,96%	0,16%	3%

SOURCE: CODE DES IMPOTS DIRECTS ET TAXES ASSIMILEES Loi n°07/12 , op-cit ,P 65.

نلاحظ من التوزيعين السابقين أن حصة البلدية هي الأكبر بالمقارنة مع حصة الولاية وحصة الصندوق المشترك للجماعات المحلية ومن ثم فإن حصيلة الرسم على النشاط المهني توجه أساسا لفائدة البلدية.

ثالثا: قسيمة السيارات: هي ضريبة تأسست بموجب قانون المالية لسنة 1996، ويتحدد مجال تطبيقها بمقتضى المادة 299 من قانون الطابع [1]، حيث يخضع كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المالكين لسيارات سياحية أو نفعية مسجلة في الجزائر.

وحسب المادة 300 من قانون الطابع فانه يتم تحديد تعريفة القسيمة من سنة بدياتها في السير ويتراوح مبلغ الضريبة [2] ما بين 300 دج و15.000 دج.

* يقصد برقم الأعمال، مبلغ الإيرادات المحققة على جميع عمليات البيع آو الخدمات التي تدخل في إطار النشاط المهني باستثناء العمليات التي تنجزها وحدات من نفس المؤسسة فيما بينها.

1– المادة 299 من قانون الطابع، قوانين الضرائب، مرجع سبق ذكره، 2005، ص 633.

2 – المادة 300 من قانون الطابع، معدلة بموجب المادة 16 من قانون المالية لسنة 2004، نفس المرجع، 2005، ص 633.

تدفع القسيمة لدى كل قابض الضرائب أو قابض البريد والمواصلات مقابل تسليم وصل أو قسيمة ويوزع حاصل القسيمة كما يلي:

80 % لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية؛

20 % لفائدة الدولة.

رابعا: الضريبة على الأملاك: هي الضريبة المباشرة الوحيدة المخصصة جزئيا للجماعات المحلية وللدولة، تأسست هذه الضريبة بموجب المرسوم رقم 01/93 المؤرخ في 19 جانفي 1993 المتضمن قانون المالية [1] لسنة 1993، وتم إقرارها بموجب قانون المالية لسنة 1994، وتقدر العقارات مهما كانت طبيعتها حسب القيمة التجارية الحقيقية لها.

1- **مجال تطبيقها** [2]: هي ضريبة سنوية تصريحية يقوم المكلف في بداية كل سنة بتقديم تصريح حسب النماذج المقدمة من طرف مصلحة الضرائب، ويخضع لها إجباريا الأشخاص الطبيعيين الذين كان لهم مقر جبائي في الجزائر أو ليس لهم مقر جبائي في الجزائر.

2- **وعاء الضريبة:** يتشكل وعاء الضريبة على الثروة من مجموع الحقوق والقيم والأملاك العقارية والمنقولة التي يمتلكها الأشخاص الطبيعيين، كما تخضع لإجراءات التصريح عناصر الأملاك الآتية:

- الأملاك العقارية المبنية وغير المبنية؛
- الحقوق العينية العقارية؛
- الأموال المنقولة مثل:

  * السيارات الخاصة ذات سعة محرك 2000 سم^3 بنزين و2200 سم 3 غاز أويل؛
  * الدراجات النارية ذات سعة محرك يفوق 250 سم^3؛
  * اليخوت وسفن النزهة، طائرات النزهة، خيول السباق؛
  * التحف واللوحات الفنية الثمينة المقدرة قيمتها بأكثر من 500.000 دج.

ويجب على الأشخاص الطبيعيين الخاضعين للضريبة على الثروة الالتزام بالتصريح إجباريا، ولقد حددت نسبة الضريبة على الثروة حسب قانون المالية لسنة 2003، وذلك حسب الجدول التالي:

1 - المادة 26 من المرسوم التشريعي رقم 93–12 المؤرخ في 1993/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1994 والمعدلة للمادة 281 مكرر 8 من ق. ض م. الجريدة الرسمية العدد: 88، الصادرة بتاريخ 30/12/1993.

2 – المادة 274، من قوانين الضرائب، مرجع سبق ذكره ،2005، ص 129.

الجدول رقم (2–19): نسب الضريبة على الأملاك.

أقساط القيمة الصافية من الأملاك الخاضعة للضريبة (دج)	النسبة %
اقل أو يسأوي 30.000.000	%0
من 30.000.001 إلى 36.000.000	%0,25
من 36.000.001 إلى 44.000.000	%0, 5
من 44.000.001 إلى 54.000.000	%0,75
من 54.000.001 إلى 68.000.000	%1
أكثر من 68.000.000	%1, 5

SOURCE: CODE DES IMPOTS DIRECTS ET TAXES ASSIMILEES Loi n°07/12, ibid, P 83.

3- توزيع الضريبة [1]: حدد توزيع الضريبة على الأملاك بين ميزانية الدولة وميزانية البلديات وحساب التخصص الخاص رقم 05 302 بعنوان "الصندوق الوطني للسكن "وذلك وفقا للنسب التالية:

- 60% إلى ميزانية الدولة؛
- 20% إلى ميزانية البلديات؛
- 20% إلى حساب التخصص الخاص رقم 302005"الصندوق الوطني للسكن".

خامسا: الرسم العقاري (LA TAXE FONCIERE): يؤسس الرسم على العقاري علي الأملاك المبنية والأملاك غير المبنية في البلدية التي توجد بها الأملاك الخاضعة للضريبة[2]، ويعد الرسم العقاري من أهم المصادر المالية على المستوى المحلى التي تعود إلي البلدية بشكل كلي، وذلك نظرا لسهولة تحديد وعائه وجبايته، حيث يعتبر شكلا من أشكال الضرائب العينية السنوية على الممتلكات العقارية، ولقد احدث هذا الرسم بصفته الحالية بموجب[3] الأمر رقم 67–83، وتم تعديله بموجب المادة 43 من قانون 91–25 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991.

ويصنف هذا الرسم إلى نوعين من الرسوم هما[4]:

1- **الرسم العقاري على الملكيات المبنية** (T. F. sur Les Propriétés Bâties): هو رسم سنوي تصريحي يفرض على جميع العقارات المبنية على اختلاف أنواعها بغض النظر عن مكان وجودها، بالإضافة إلى ملحقات تلك الأبنية ومتمماتها.

أ– **مجال التطبيق:** يؤسس الرسم العقاري على الملكيات المبنية الموجودة عبر التراب الوطني والمتمثلة فيما يلي [5]:

- المنشآت المخصصة للاستعمال السكنى والمحلات المهنية؛

1– المادة 282، قانون الضرائب المباشرة 1994، مرجع سبق ذكره.

2 – المادة 261 من قوانين الضرائب، المديرية العامة للضرائب، منشورات الساحل، 2005، ص 122.

3 – الأمر رقم 83/67 المؤرخ في 1967/06/02، والمتضمن القانون المعدل والمكمل لقانون المالية لسنة 1967، الجريدة الرسمية المؤرخة في 1967/06/09، العدد:47.

4 – المادة 43 من القانون رقم 91–25 المؤرخ في 1991/12/18، المتضمن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية المؤرخة في 1992/12/18، العدد 65.

5 – حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص:145.

- المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والموانئ، محطات السكك الحديدية ومحطات الطرق ومستودعات وورشات الصيانة والمرتبطة بها؛
- الأراضي غير المزروعة والمستعملة في إطار تجاري أو صناعي مثل ورشات وأماكن إيداع البضائع وغيرها؛
- أرضيات البنايات بجميع أنواعها والقطع التابعة مباشرة لهذه البنايات، والتي تشكل ملحقات لها ولا يمكن الاستغناء عنها.

ب- **الأساس الخاضع للضريبة:** تحدد المساحة الخاضعة للضريبة بالنسبة للسكنات الفردية بالجدران والحواجز الخارجية لهذه الممتلكات[1]، ويحدد الأساس-حسب المادة 254 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الخاضع للضريبة العقارية من حاصل ضرب القيمة الايجارية الجبائية للملكية المبنية في المساحة الخاضعة للضريبة مع تطبيق تخفيض بنسبة 2 %سنويا، وذلك مراعاة لقدم الممتلكات العقارية، على ان لا يتجاوز هذا التخفيض حده الأقصى الذي قدره 40 %[2]. أما فيما يخص المحلات الصناعية فان المساحة الخاضعة للرسم تتحدد بالمساحة الواقعة على رقعتها مباني المحلات الصناعية التي شيدت فيها، أما في حالة المصانع فقد حدد معدل تخفيض بنسبة 50% [3].

ج- **حساب الرسم العقاري على الملكيات المبنية** [4]: يتم حساب هذا الرسم بعد تطبيق المعدلات التالية والتي حددت بنوعين هما:

بالنسبة للملكيات المبنية تطبق عليها معدلات بالنسب التالية:

- نسبة 3% على البنايات المبنية والمستغلة لغرض السكن؛
- نسبة 10% إذا كانت هذه الملكيات ذات الاستعمال السكني الواقعة في الأماكن المحددة عن طريق التنظيم، غير المستغلة أو غير المشغولة بصفة شخصية.

بالنسبة للأراضي المحاذية للبنايات فتطبق عليها النسب التالية:

- 5% عندما تكون مساحتها أقل أو تسأوي 500 م^2؛
- 7% عندما تكون مساحتها أكبر من 500 وأقل أومن 1000م^2؛
- 10% عندما تزيد مساحتها عن 1000م^2.

ويحسب الرسم العقاري وفق المعادلات التالية [5]:

حساب مبلغ الرسم العقاري على الجزء المبنى

---

[1] – المادة: 258، قوانين الضرائب، مرجع سبق ذكره، 2005، ص 117.

[2] – حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، 2007، ص 145.

[3] – المادة 257، معدلة بموجب المادة من قانون المالية لسنة 2002.

[4] – المادة 261، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 1994، ص 97.

[5] – انظر حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص ص:151-155.

مبلغ الرسم = سعر القيمة الإيجارية الجبائية x المساحة المبنية – (القيمة الإيجارية الجبائية x نسبة التخفيض) x معدل الرسم

حساب مبلغ الرسم للجزء غير المبنى (الأرض الملحقة بالمبنى)

مبلغ الرسم = سعر القيمة الإيجارية الجبائية x المساحة الخاضعة X معدل الرسم العقاري

وبالتالي يحسب الرسم العقاري السنوي المستحق بمجموع كل من الجزئين المبني وغير المبني.

2- **الرسم العقاري على الأملاك غير المبنية**(T.F.sur Les Propriétés non Bâties) : هو عبارة عن رسم سنوي تصريحي يفرض على جميع الملكيات غير المبنية بصفة عامة ويكون ذلك باسم المالك أو باسم المؤجر في حالة الإيجار.

أ– **مجال تطبيقه:** لقد أخضع المشرع عدة أنواع من الملكيات غير المبنية للرسم العقاري تم حصرها فيما يلي [1]:

- الأراضي المتواجدة في القطاع العمراني أو قابلة للتعمير؛
- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق؛
- مناجم الملح والسبخات؛
- الأراضي الفلاحية.

ب– **أساس فرض الرسم:** ينتج الأساس الخاضع للرسم بالنسبة للملكيات غير المبنية من حاصل ضرب القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات غير المبنية في المساحة الخاضعة للرسم، والتي تختلف من عقار لأخر باختلاف العوامل التقديرية حسب المناطق.

وتحدد القيمة الإيجارية الجبائية حسب تصنيف المناطق المبين في الملحق رقم (03).

ج– **حساب** الرسم: يختلف حساب الرسم العقاري على الأملاك غير المبنية باختلاف القطاعات، وفقا للمعدلات المطبقة حسب كل قطاع:

- 5 % بالنسبة للملكيات المبنية والموجودة في الأراضي غير العمرانية؛
- أما بالنسبة للأراضي الواقعة في المناطق العمرانية تطبق النسب التالية وذلك تبعا للمساحة:
- 5%عندما تكون مساحة الأراضي اقل من 500 م^2؛
- 7 % عندما تفوق مساحة الأراضي 500 م^2 وتقل أو تسأوي 1000 م^2؛
- 10% عندما تفوق مساحة الأراضي 1000 م^2؛
- 3% للأراضي الفلاحية.

[1]- Graba Hachemi, Les Ressources Fiscales Des Collectivités Locales, Editions ENAG, 2000, P 20

ويتم حساب الرسم العقاري على الأملاك غير المبنية وفق العلاقة التالية:

مبلغ الرسم = المساحة الخاضعة للرسم x القيمة الايجارية الجبائية x معدل الرسم

سادسا–حقوق الطابع: حقوق الطابع نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة التي تجبى لصالح ميزانية الدولة كما هو الحال بالنسبة لحقوق التسجيل، حيث تتمثل في الرسوم المفروضة على التداول والمعاملات أين يخضع لحق الطابع كل العقود والإعلانات المحررة في الجزائر وكذا المحررة في الخارج والمستعملة في الجزائر على شكل طوابع جبائية أو الدمغة وتحدد حقوق الطابع ويختلف الحق الواجب الدفع حسب هذه الأنواع، على النحو الموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2–20) معدلات حقوق الطابع

أنواع حقوق الطابع		التعريفات (دج)
الطابع الحجمي	-ورق عادي -ورق سجل -نصف ورقة عادية	40 دج 60 دج 20 دج
طابع المخالصة	-السندات بمختلف أنواعها موقعة أو غبر موقعة التي تم إعدادها بصفة عرفية.	دينار عن كل جزء من 100دج أو جزء من القسط من 100دج دون ان يقل المبلغ المستحق عن 5 دج أو يفوق 2500دج.
	- الوثائق التي هي بمثابة إيصال محض. -الإيصالات التي تثبت إيداع نقديا تم لدي مؤسسة أو شخص طبيعي.	طابع مخالصة موحد: 20 دج
طابع على الوثائق المسلمة	-جواز السفر - جواز السفر المتضمن 48 صفحة - استخراج الرخص الأخرى	-6000 دج -12.000دج -تحدد التعريفة حسب نوع الرخصة
طابع الأوراق التجارية السفتجة، السند لإمر، أوراق غير قابلة للتداول		0.5 دج عن كل 100 دج أو جزء من 100دج
طابع السجل التجاري		4000دج
قسيمة السيارات		تحدد التعريفة حسب نوع السيارة

المصدر: النظام الجبائي الجزائري، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر،2017، ص:35

سابعا-حقوق التسجيل: هي الرسوم المدفوعة للدولة لقاء عملية تسجيل العقود المختلفة وخصوصا العقود الرسمية القضائية متضمنة للقرارات النهائية للعقود الإدارية، وعقود نقل الملكية وحق الانتفاع بالمنقولات او العقارات والتنازل عن حقوق الإيجار، وحقوق التأسيس، وتحصل رسوم التسجيل حسب الأسس وتبعا للقواعد المحددة بموجب هذا القانون، وتكون ثابتة أو نسبية أو تصاعدية تبعا لنوع العقد، ونقل الملكية الخاضعة لهذه الرسوم. وتتلخص معدلات الخضوع لحقوق التسجيل في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-21) مجال حقوق التسجيل

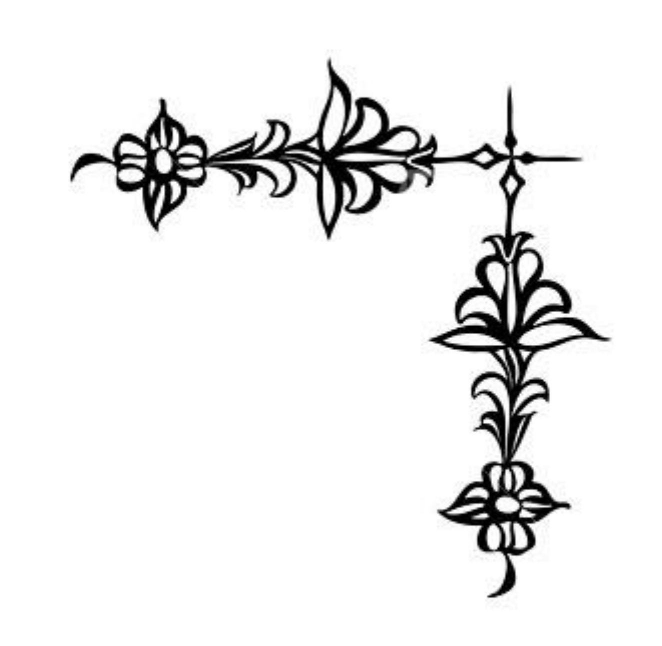
مجال التطبيق	الأساس الخاضع	النسب المطبقة
نقل الملكية مع بيع العقارات او المنقولات الملكية	الثمن المسجل في العقد او القيمة الحقيقية للملك	%5
التنازل عن أجزاء من الملكية	الثمن المعبر عنه مع إضافة جميع الأعباء أو على أساس القيمة التجارية	5%مع تطبيق الجدول المنصوص عليه في قانون التسجيل
إيجارات لمدة محدودة	ثمن الإيجار مضاف إليه الأعباء	%2
إيجارات لمدة غير محدودة	رأس المال المشكل من20 مرة قيمة التكاليف السنوية	%5
التركات	الحصص الصافية العائدة لكل ذي حق	-5% لكل حصة صافية عائدة لكل ذي حق. -3% بين الأصول والفروع والزوج الباقي على قيد الحياة. -3% بالنسبة للأصول الثابتة لمؤسسة عندما يتعهد الورثة بمواصلة استغلال المؤسسة.
الهبات	قيمة المال الموهوب	%5
القسمة	مبلغ الأصول الصافية المقسمة الأصول الإجمالية -الديون والأعباء	%1.5
مبادلة الأملاك العقارية	قيمة أحد الأملاك المتبادلة	%2.5
عقود الشركة -الحصص العادية -الحصص بعوض -العقود المتضمنة تنازل عن الأسهم أو حصص الشركات	 -القيمة الصافية للحصص -الثمن المعبر عنه مع إضافة الأعباء -قيمة حصص الشركات	 %0.5 يحدد حسب طبيعة المال %2.5

المصدر: النظام الجبائي الجزائري، المديرية العامة للضرائب، وزارة المالية، الجزائر،2017، ص:34.

خلاصة الفصل:

في سياق دراستنا لهذا الفصل لا حضنا أن السياسة المالية بمفهومها الحديث تطورت بشكل كبير وأصبح لها العديد من الخصائص والمميزات خاصة مع بداية القرن العشرين وما نتج عنه من مشاكل وأزمات اقتصادية، حيث أصبحت تلعب دورا مهما ومؤثر في رسم السياسة العامة للدولة، ومن بين أهم الاهداف التي تسعي الى تحقيقيها السياسة المالية بأدواتها المختلفة قد جعلت من السياسة الضريبية وأدواتها وتسخير كل ما يحيط بالبيئة الضريبية من أهم الأدوات الهامة في التي تستخدمها من اجل تحقيق الكثير من الأهداف والاغراض الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، حسب الظروف السائدة في المجتمع.

وخلصنا كذلك على أن النظام الضريبي ما هو إلا إنعكاس للنظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد في المجتمع، مما يجب على المشرع عند تصميم أو صياغة أي نظام ضريبي ان يكون على دراية ومعرفة بكافة أوضاع المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وكذا أهداف السياسة الضريبية التي يسعي إلى تحقيقها، وبالتالي فإن النظم الضريبية الحديثة لا تعتمد على نوع من أنواع الضرائب، بل تختار مزيجا متكاملا من أنواع الصور الفنية للضرائب، مما يسمح لها بخلق مزيج متجانس من الإنسجام بين سياساتها الضريبية وبين مختلف السياسات الأخرى المطبقة في المجتمع ليكون أكثر ملائمة في تحقيق أهداف المجتمع، كما تم التعرض إلى فعالية النظام الضريبي التي تعتبر أحد المحددات الأساسية لمعرفة مدى قدرته على تحقيق أهدافه، وذلك من خلال دراسة بعض المؤشرات المعتمدة لقياس الفعالية الضريبية، وإبراز أهم المكونات بنية النظام الضريبي الجزائري بعد الإصلاحات الضريبية، وسوف نتطرق فيما سيأتي إلى تشخيص و تحديد الدين الضريبي و الإجراءات و الاليات المتبعة عمليات الاستقطاعات الضريبية العادية منها والجبرية ضمن القوانين المعمول بها في النظام الجزائري ، وكذا التطرق إلى أهم التحديات والمعيقات للنظام الضريبي.



الفصل الثالث

أساليب وإجراءات التحصيل الضريبي في الجزائر



تمهيد:

تعتبر الضرائب من أهم المصادر مصادر الإيرادات المالية للدولة وذلك بالنظر إلى ضخامة الأموال التي توفرها للخزينة العامة للدولة، مما جعل الدولة تكرس جل إهتماماتها لتطوير أنظمتها الضريبية حتى تحقق أكبر قدر من الإستقطاع الضريبي بأقل التكاليف الممكنة لذلك، ولتطبيق القانون الضريبي على أكمل وجه إعترف المشرع للإدارة الضريبية بطرق وإجراءات تمكنها تحصيل دين الضريبة بأسرع الطرق حتي تتمكن الدولة القيام بأعبائها، وفي سيبيل ذلك حدد القانون إجراءات تحصيل الدين الضريبي منها نظام الاقتطاع المباشر و الاقتطاع من المصدر أو نظام التسبيقات، و تعتبر هذه الطرق إجراءات عادية لاستفاء دين الضريبة، وهناك طرق اخري تلجأ اليها الإدارة الضريبية عند عدم الامتثال الطوعي للمكلف بأداء دين الضريبية تتمثل في إجراءات التحصيل الجبري ، الا انه يوجد الكثير من المشكل التي تعيق عملية التحصيل الضريبي و تحد من فعالية هذه الإجراءات مما يؤدي الي ضياع حق الخزينة وحرمانها من إيرادات هامة، بحيث تتمثل هذه المشاكل بالدرجة الأولي في ظاهرتي التهرب و الغش الضريبيين و انتشار و الاقتصاد الموازي اضافة إلى إستشراء الفساد الإداري و المالي ، وعليه سنحأول تسليط الضوء على إجراءات وطرق تحديد الدين الضريبي وصولا الي عملية التحصيل و كذا المشاكل المعيقة له من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: التنظيم الفني للاستقطاع الضريبي.

المبحث الثاني: الإطار القانوني لطرق التحصيل الضريبي في الجزائر

المبحث الثالث: التحديات المعيقة لفعالية النظام الضريبي.

المبحث الأول: التنظيم الفني للاستقطاع الضريبي.

أولت التشريعات الضريبية المعاصرة في فرض الضرائب أهمية كبيرة في تحديد الأساليب المختلفة لتقدير قيمة الوعاء الضريبي وطرق تحديد مقدار الضريبة الذي يتوجب على المكلف بالضريبة توريدها إلى خزينة الدولة، وهذا ما إصطلح على تسميته بأساليب ربط الضريبة، ثم يأتي بعد ذلك المفاضلة بين بين الأساليب المختلفة التي يمكن عن طريقها تحصيل دين الضريبة، لذلك سوف نستعرض في هذا المبحث إلى استكمال الجوانب الفنية لأساليب ربط الضريبية وتحصيلها.

المطلب الأول: تحديد وعاء الضريبة (ربط الضريبة).

إن النظام الضريبي في أغلب دول العالم يقوم على قواعد معينة يجب تطبيقها عند تشريع أي قانون ضريبي، ومن بين هذه القواعد هو تحديد مصطلح الوعاء الضريبي الذي بدوره مر بالكثير من التطورات حتى إتخذ الشكل أو المعنى الحالي المستخدم له، فكان الوعاء الضريبي لا يعني سوى الشخص الذي تفرض عليه الضريبة وبالتالي هو الكيان الذي يتم سحب الضريبة منه، لكن هذا الوضع تطور وإتخذ شكلا جديدا متمثلا في أن الوعاء الضريبي أصبح يقصد به الكيان المالي الذي يتبع الشخص – وليس الشخص نفسه– وإمكانية إستقطاع المبالغ منه دون أن يؤثر على دخل الفرد أو مقدرته الاقتصادية [1].

لذلك حأولت جميع النظم الضريبية في العالم أن توفق بين عدم المساس بالحد اللازم للمعيشة وبين إستقطاع أكبر قدر ممكن من الضريبة دون مس هذا الحد، وذلك بتنظيم أحوال المكلفون بأداء الضريبة وبيان تفاصيل أداء المكلف خاصة مع ولادة شخص قانوني جديد وهو الشخص المعنوي وبيان ماهية المكلف والتنظيم القانوني للمكلف [2].

ومن أجل معرفة الوعاء الضريبي بشكل دقيق كان لابد من تعريف الوعاء الضريبي وكذا تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، وهذا ما سنحأول تفصيله من خلال الآتي:

أولا: تعريف الوعاء الضريبي.

تجدر الإشارة أن هناك الكثير من التشريعات الضريبية منها التشريع السوري والتشريع الأردني على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر أخذت بمصطلح (مطرح) بدلا من (وعاء) والمطرح هو الموضع الذي يطرح منه الشيء [3].

ومما تقدم نجد أن الكثير من الباحثين يميلون إلى مصطلح وعاء كونه أدق من مصطلح مطرح من الناحية اللغوية، وذلك لإن الوعاء لغة هو الإناء الذي يحفظ فيه الزاد أو الشيء، وبالتالي فإن وعاء

---

[1] – رائد ناجي أحمد، المالية العامة والتشريع المالي، مطبعة العاتك، عمان الأردن، 2012، ص:80.

[2] – عبد الستار حمد أنجاد، "**تقييم النظام الضريبي العراقي) بين الواقع والطموح (ضريبة الدخل نموذجا**"، ص124. متاح على الموقع الالكتروني ald=94445&www.iasj.net/iasj?func=fulltext . ص: 130.

[3] – عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

الضريبة هو الإناء الذي يحفظ فيه الدخل الخاضع للضريبة بشكلها العام، أي قبل إجراء أي إستقطاع عليها [1].

أما المطرح فهو الموضع أو المكان الذي يطرح منه الشيء أي المكان الذي تطرح منه الضريبة، وبالتالي يتضح لنا أن مفهوم الوعاء أوسع وأشمل من مفهوم المطرح، إذ يشمل الوعاء على كافة الشوائب والإستقطاعات كالنفقات والإعفاءات العامة أو الشخصية، بينما المطرح هو ما تطرح عليه الضريبة فقط.

ومما سبق يمكن تعرف الوعاء الضريبي اصطلاحا بأنه " المادة الخاضعة للضريبة أو المحل الذي يتحمل عبء الضريبة"[2]، ويعرف كذلك بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء، ويقصد به كذلك موضوع الضريبة ويمكن أن يكون مالا أو تصرفا أو نشاطا أي الأساس الذي تفرض عليه الضريبة [3].

وبالتالي تفرض الضريبة على الأفراد بصرف النظر عما يملكونه من أموال أو تفرض على الدخل الناتج من العمل أو الدخل الناتج من رأس المال أو الدخل الناتج من العمل ورأس المال معا[4]، وقد ذهب البعض إلى توسيع مفهوم الوعاء الضريبي ليشمل طريقة توزيع الضريبة بين المادة المفروضة عليها أو بدمج الوعاء بفكرة المقدرة التكليفية على إعتبار أن المقدرة التكليفية هي التي تشكل موضوع الضريبة، مما يستدعي التفرقة أو التمييز بين وعاء الضريبة ومصدر الضريبة الذي يقصد به المال الذي تدفع منه الضريبة فعلا، وقد يكون مصدر الضريبة رأسمالا أو دخلا إلا أن الدخل هو المصدر الرئيس للضرائب، لإن معظم الضرائب علي رأس المال لا تدفع من رأس المال ذاته وإنما تدفع مما يدره من ربح، ومع ذلك فقد يتطابق وعاء الضريبة مع مصدرها أحيانا، وهذا ما نجده في الضرائب علي الدخل بحيث يكون وعائها الدخل و مصدرها الدخل أيضا[5].

وتأسيسا على ما تقدم يمكن إعتبار الدخل هو الوعاء المفضل كونه يتسم بطبيعة دورية ومتجددة وخير معبر عن المقدرة التكليفية للمكلف لأنه يراعي العدالة الضريبية في فرض الضرائب، إلا أن بعض التشريعات الضريبية مثل التشريع الضريبي المصري قد أجازت فرض الضرائب على رأس المال ولكن بصورة إستثنائية لمدة محدودة وذلك من أجل المحافظة على رأس المال، بحيث لا تؤدي الضريبة إلى القضاء عيه أو على جزء كبير منه [6].

---

1 – المرجع نفسه، ص:21.

2 – هشام العمري، اقتصاديات المالية العامة والسياسة المالية، مطبعة عصام، بغداد،1986، ص:96.

3- Robert Cros، Finances publiques، institutions et mécanismes économiques، Editions CUJAS، Paris, 1er édition, 1994, p 82.

4 – عبد الله بن علي المنيف وآخرون، المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية من الناحية الشرعية النظرية والتطبيق العملي، الرياض، بدون سنة. ، ص: 29.

5 –يوسف شباط، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، 2003، ص:145.

6 – محمد رمضان صديق، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، بدون دار نشر، القاهرة، 1997، ص:80.

ونخلص بأن الوعاء هو العنصر الذي تفرض على الضريبة، ويعتبر من أهم المواضيع الضريبية بإعتبارها العامل المشترك لتقسيمات الضرائب من الناحيتين النظرية والعملية، وذلك بالنظر إلى تقسيمات الضرائب من حيث كونها ضريبة شخصية وأخرى عينية، وإلى ضرائب مباشرة وأخرى غير مباشرة، وهناك أنواع معينة من الدخول هي التي تفرض الضريبة عليها دون غيرها [1].

ثانيا–الواقعة المنشئة للضريبة.

إهتمت التشريعات الضريبية عند فرض الضريبة بتحديد القواعد الموضوعية التي تحكم فرض و ربط الضريبة و الإلتزام بها، ومن بين هذه القواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة نظرا لأهميتها، إذ تعتبر من المسائل غير قابلة للانفصال من وعاء الضريبة، ومن ثم فإن دين الضريبة لا يتحقق بذمة شخص لمجرد صدور قانون الضريبة، وإنما يتطلب الأمر أن يتحقق بالنسبة له الشرط الذي حدده قانون الضريبة، وهو ما يعرف بالواقعة المنشئة للضريبة (مناسبة فرض الضريبة)، و التي تتمثل في الحصول على الدخل أو تملك رأس المال بالنسبة للضريبة على رأس المال، وعبور السلعة داخل الحدود بالنسبة للضرائب الجمركية، وتحديد لحظة نشوء الدين الضريبي في ذمة المكلف بالضريبة له أهمية كبرى من الوجهة القانونية، إذ تبدأ المواعيد القانونية في تلك اللحظة التي تتحقق فيها الواقعة المنشئة[2].

ولقد تناول الفقه الضريبي موضوع الواقعة المنشئة للضريبة بعدة تعاريف نذكر منها:

ذهب جانب من الفقه الضريبي على أن الواقعة المنشئة للضريبة هي [3] " المناسبة التي تتيح للدولة التدخل لإجبار المكلفين على التنازل عن جزء من الوعاء الذي تم اختياره أساسا للضريبة"، وكذلك عرفت بأنها[4]" الحدث الذي بوقوعه تستحق الضريبة للخزينة العامة، فهي تحدد التاريخ الذي يصبح فيه المستفيد بالإيراد مدينا بالضريبة"، ويرى جانب أخر من الفقه المالي أن الواقعة المنشئة للضريبة هي الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة وعرفت أيضا بأنها (الشرط أو الشروط التي لابد من توافرها متى يتولد دين الضريبة في ذمة المكلف) ومن كل ما تقدم يتضح أن جميع التعريفات لا تخرج عن كون الواقعة المنشئة شروطاً عامة أو مناسبة تحدث فتنشأ الإلتزام بدفع الضريبة في ذمة المكلف، أن الواقعة المنشئة هي: عمل قانوني صادر عن السلطة المالية يؤدي إلى إنشاء مركز قانوني جديد وهو الإلتزام بدفع الضريبة. وعموما فإن الواقعة المنشئة للضريبة هي توافر الشروط التي يتطلبها القانون في شخص معين حتى تتمكن السلطة المالية من ممارسة اختصاصها الإلزامي، فتقرر أن هذا الشخص مدين بمبلغ معين للخزينة العامة للدولة مقابل

---

[1] – هشام راضي هاشم التائه، النظام القنوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات درجة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2004. ص: 45.

[2] –عادل فلاح علي، مرجع سبق ذكره، ص: 119.

[3] – طاهر الجنابي، مرجع سبق ذكره، ص: 144.

[4] – منصور البديوي ومحمد البابلي، مرجع سبق ذكره، ص: 87.

ضريبة معينة، أي أن الشخص لا يعد مدينا بالضريبة بمجرد صدور القانون (التشريع) الضريبي، بل يجب حتى ينشأ الالتزام في ذمته أن تتحقق عند هذا الشخص الواقعة المنشئة للضريبة [1].

ثالثا–أسس تحديد المادة الخاضعة للضريبة.

لما كانت الأموال تمثل وعاء الضريبة، فإن الأمر يستلزم حصر وتقدير الأموال الخاضعة للضريبة للوصول إلى تقدير حقيقي للمادة الخاضعة لها، لذلك استقرت نصوص التشريعات الضريبية في تحديد المادة الخاضعة للضريبية على أسلوبين، أسلوب التحديد الكيفي وأسلوب التحديد الكمي.

1-التحديد الكيفي للمادة الخاضعة للضريبة:

إذا كان الأصل في الضريبة الحديثة هو عدم فرضها على الأشخاص وإنما على الأموال، وبالتالي فأنها تفرض حسب المقدرة التكليفية للمكلف بالضريبة على أساس أن أمواله أو نشاطه هما الكاشفين عن وضعه المالي، فالإتجاه العام فيما يتعلق بتحديد المادة الخاضعة للضريبة في النظرية الحديثة هو تحديد هذه المادة مراعاة للمركز الشخصي للمكلف، الأمر الذي يتطلب التعرف على فكرتي عينية الضريبة وشخصيتها [2].

ويقصد به تحديد المقدرة التكليفية للمكلف، أي قدرة، المكلف على تحمل الضريبة دون الإضرار بوجوده أو بمقدرته الإنتاجية، فهي تضم فكرة إنسانية إلى جانب الفكرة الاقتصادية، وأي كان شكل الضرائب المفروضة فيجب أن تراعي هذه المقدرة لدي فرضها وهي تتمثل في الأعباء التي يواجهها المكلف لدي الوفاء بالضريبة وتشتمل هذه الأعباء على ما يلي [3]:

- الأعباء الشخصية والعائلية؛
- الأعباء والتكاليف اللازم إنفاقها للحصول على الدخل والثروة؛
- الأعباء العامة.

يمكن القول في بداية الأمر أن جميع الضرائب شخصية، إذ يدفعها الأشخاص رغم إتخاذ الأموال وعاء لها، لكن ذهب الكثير من علماء المالية على التمييز بين الضرائب العينية والضرائب الشخصية على النحو التالي:

أ– فكرة عينية الضريبة [4]: (Impôt Réel)

ويعني ذلك أن الضريبة تفرض على الدخل دون مراعاة لظروف ومركز المكلف الشخصية والاجتماعية والاقتصادية والعائلية، فالضريبة في هذا الموضع تفرض على المقدرة التكليفية، ولكن هذه المقدرة تختلط بالدخل أو الثروة، إذ لا تكون لظروف صاحب المال أي إعتبار عند فرض الضريبة، ومثالها الضرائب الجمركية والضريبة العامة على المبيعات.

---

1 – عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سبق ذكره، ص–ص:106–107

2– محمد دويدار، مبادئي الاقتصاد السياسي، مرجع سبق ذكره، ص: 236.

3 – يسري أبو العلا واخرون، مرجع سبق ذكره، ص:46.

4 – عادل احمد حشيش، اساسيات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 167

وتمتاز هذه الضريبة ببساطتها وسهولة تطبيقها، فلا تكلف جهدا للإدارة الضريبية بشأن تحديدها، كما لا تحتاج إلى جهاز ضريبي على درجة عالية من الكفاءة، فهي تضمن للمكلف عدم تعسف الإدارة الضريبية والضغط عليه بوسائل التقدير والمعاينة والتدخل في شؤونه وهذا عن طريق الإجراءات الضريبية الكثيرة والروتينية مثل تقديم الاقرارات والتبليغات، كما أنها تمتاز بغزارة حصيلتها لأنها تقرر أي إعفاءات [1].

وبالرغم مما تقدم فإن الضريبة العينية فأنها لا تتلاءم مع مبدأ العدالة الضريبية لأنها تتجاهل مقدرته التكليفية للمكلف، فتعامل المكلفين معاملة واحدة على إختلاف ظروفهم دون مراعاة لحالاتهم الشخصية والعائلية والمادية مما يؤدي في الحقيقة إلى عدم المساواة بينهم، كما أنها غير مرنة فلا يمكن إحداث تغيير في حصيلتها [2].

ب-فكرة شخصية الضريبة [3]: (Impôt Personnel).

تكون الضريبة شخصية عندما تفرض على الدخل مع مراعاة المركز الشخصي والظروف الشخصية للمكلف، نقصد شخصية الضريبة عندما تفرض الضريبة مع الأخذ بعين الإعتبار المركز الشخصي للمكلف بالضريبة، ففرض الضريبة على دخل المكلف تعبيرا عن مقدرته المالية، لا يقتصر على تحديد مقدار الدخل الذي يحصل عيلة، ولكن لابد الأخذ بعين الإعتبار عدة ظروف شخصية اجتماعية واقتصادية ومالية تتعلق بالمكلف نفسه تتمثل فيما يلي:

- المركز الاجتماعي والعائلي للمكلف: يستلزم هذا إستبعاد جزء من الدخل في إطار فرض الضريبة وهو الجزء المخصص لإشباع حاجيات الضرورية للمكلف، وهو ما يطلق عليه بحد الكفاف، ويختلف هذا من وقت إلى أخر، بالإضافة إلى خصم ما هو لازم للقيام بالأعباء العائلية.
- المركز المالي: ان شخصية الضريبة تميز في المعاملة المالية للدخل والتمييز هذا يكون من أحجام الدخول وشرائحها بحيث تخضع كل منها لسعر خاص يرتفع كلما ازداد الدخل (الضريبة التصاعدية) ويقل بإنخفاض الدخل وذلك كي تتحقق المسواة في التضحية بين المكلفين [4].

ويستلزم مبدأ شخصية الضريبة الاعتماد في تقدير المقدرة التكليفية للمكلف، وبالإضافة إلى حجم الثروة.

على عدة إعتبارات شخصية اجتماعية واقتصادية ومالية أهمها [5]:

مصدر الدخل: إن هذه الفكرة تميز بين الدخل الناتج عن العمل والدخل الناتج عن رأس المال، هذا التمييز إما أن يكون بفرض سعر أعلى على دخل رأس المال في حالة الدخل عن العمل، ويرجع ذلك

---

[1] – جهاد خصاونة، جهاد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل، عمان، الأردن، 1999، ص: 109.

[2] – شريف تكلا، الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة، دار الفكر العربي، القاهرة، 1978، ص:76.

[3] – رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره، 1979، ص: 309.

[4] – سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص:163.

[5] – رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره، ص:310.

أن هذا الأخير قد يتعرض لظروف تتعلق بشخص المكلف نفسه، مما يتطلب استبعاد جزء من الايراد محل الضريبة أو بفرض ضريبة تكمليه على الدخل الناشئ عن ملكية لرأس المال مثلا [1].

ومن أهم مزايا الضريبة الشخصية" تتمثل في قدرتها على تحقيق العدالة والمساواة في أفضل صورها وذلك بالبحث عن القدرة التكليفية الحقيقية للمكلف، إذ أنها تسعي بقدر الإمكان للموازنة بين أعباء الممول وقدراته وما يقتطع من إيراده لحساب الضريبة [2].

2- **التقدير الكمي للمادة الخاضعة للضريبة:** وفي هذا الخصوص يوجد عدة طرق لتقدير المادة الخاضعة للضريبة، ويمكن التمييز بين هذه الطرق كما يلي:

أ- **طريقة التقدير علي أساس المظاهر الخارجية:** وفقا لهذا الأسلوب تقدر المادة الخاضعة بطريقة تقريبية إستنادا لبعض المظاهر، فليس هناك إقرار يبين أساس الاخضاع أو حساب لقيمته، ولكن تقدر هذه القيمة من بعض المعاملات أو المظاهر الخارجية التي يسهل الوقوف عليها، كأن تعتمد في تقدير دخل المكلف أو ثروته، على أساس القيمة الإيجاري لمنزله أو عدد النوافذ والأبواب، حيث يمكن إعتبار هذه الأشياء معبرة عن حقيقة دخل المكلف [3].

و بالرغم ما تمتاز به هذه الطريقة من سهولة وبساطة واقتصاد في نفقات الجباية، وعدم تدخلها في شؤون المكلف بالاطلاع على دفاتره وسجلاته، كما أن هذه الطريقة لا تتطلب من المكلف تقديم أي إقرارات أو مستندات، وكذلك إنخفاض احتمالات التهرب الضريبي وفقا لهذا الأسلوب خاصة إذا ما أحسن إختيار المظاهر الخارجية التي يعتمد عليها في التقدير، وهي صالحة للدول التي ينخفض فيها درجة الوعي الضريبي، إلا أنه يعاب عليها عدم السماح بتوزيع العبء الضريبي توزيعا تناسبيا وفقا للمقدرة التكليفية، لعدم الوصول إلى الدخول التي لا تدل عليها المظاهر الخارجية، ولهذا فان أغلب التشريعات الضريبية الحديثة قد عدلت عن هذا الأسلوب من التقدير، ،إلا أن هذا الأسلوب في التقدير أصبح لا يأخذ به في التشريعات الضريبية الحديثة، الا انها مازالت وسيلة تمكن الإدارة الضريبية من التحقق من صحة الاقرارات المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة خاصة في أحوال التهرب والغش الضريبي [4].

ب- **طريقة التقدير الجزافي** [5]**:** (Méthode Forfaitaire):

تبعا لهذه الطريقة تتبع الإدارة الضريبية في تقدير المادة الخاضعة للضريبة أسلوب التقدير الجزافي، الذي يقوم علي أساس بعض القرائن التي يحددها المشرع الضريبي والتي تعتبر دالة على مقدار دخل المكلف بالضريبة، وهنا نكون أمام ما يسمي بالجزاف القانوني(Forfait légal) ، ويمكن أن لا يحدد المشرع هذه القرائن، حيث يترك للإدارة الضريبية حرية تأسيسها وتقديرها، وهذا حسب بعض المعايير

1 – محمد دويدار، مبادئ الاقتصاد السياسي، مرجع سبق ذكره، ص:238.

2 – سعيد جهاد خصاونة، مرجع سبق ذكره، ص:109.

3 – يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص:118.

4- Robert Cros‹ op.cit. , 1994‹ p 83.

5 – عادل احمد حشيش، اساسيات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 168.

مثل رأس المال وعدد العمال، حجم المبيعات وقيمة المشتريات ...الخ، ويتم التقدير عن طريق الاتفاق مع المكلف على رقم معين يمثل مقدار دخله وتسمي هذه الطريقة بالاتفاق الجزافي Conventionnel (Le Forfait)، وقد اتبع المشرع الفرنسي هذا الأسلوب في تقدير وعاء الضريبة على رقم الأعمال في بعض الحالات.

وتتشابه هذه الطريقة مع سابقتها [1]، حيث أن كلاهما لا يعتمد علي الحقائق في تقدير الوعاء الضريبي بشكل دقيق، ومن ثم فإنهما يفتقدان الي الدقة في تحديد المادة الخاضعة للضريبة، وإن كان أسلوب التقدير الجزافي يعد أكثر دقة لكونه يعتمد علي قرائن موضوعية تعبر نوعا ما بصورة أدق عن مقدار الدخل الحقيقي، وهناك بعض التشريعات الضريبية [2] تنص صراحة على أن الادارة الضريبة تلجأ لتقدير الضريبة على المكلف من خلال طريقة التقدير الجزافي في حالة عدم تقديم المكلف لإقراره الضريبي ويكون التقدير قطعيًا إذا لم يتم الاعتراض في المهلة القانونية.

ج- **طريقة التقدير الإداري (المباشر):** وتسمي طريق الاقرارات الضريبية، والإقرار الضريبي هو عبارة عن "كشف تعده الإدارة الضريبية وتعبئه المكلف بكافة المعلومات المتعلقة بدخوله وإعفاءاته والضريبة المستحقة عليه"[3]، وقد تلجا الإدارة في هذا النوع من التقدير إلى عدة طرق من شأنها تقدير المادة الخاضعة للضريبة تقديرا مباشرا كما هي في الواقع، ومن بين هذه الطرق نجد:

- **حالة إقرار المكلف بالضريبة**[4]: يستند هذا الأسلوب في تقدير القيمة الحقيقية لمادة الضريبة على الإقرار الذي يقدمه المكلف بالضريبة بنفسه للإدارة الضريبية، حيث تطلب منه هذه الأخيرة أن يقوم بنفسه بتقديم الاقرار عن دخله و ثروته أو المادة الخاضعة للضريبة في الموعد الذي يحدده القانون، و بطبيعة الحال يخضع هذا الإقرار إلى إجراءات للتحقق من صحته بمعرفة الإدارة الضريبية، من خلال فحص و تدقيق دفاتر و سجلات المكلف وما يؤيدها من مستندات، بهدف التأكد من صدق و تمثيل بيانات الإقرار لنتيجة تلك العمليات وفقا لمتطلبات المحاسبة الضريبية، وفى ظل هذا الأسلوب لا تعني البيانات التي ترد في الإقرار أنها نهائية، فقد تلجا الإدارة الضريبية إلى تعديلها في حالة عدم تطابقها مع الحقيقة وذلك استنادا لفحص دفاتر المكلف ، وفي حالة عدم وجود هذه الدفاتر أو عدم أمانتها و انتظامها فإنه يتم تحديد قيمة المادة الضريبية بطرق التقدير إستنادا إلى أسس موضوعية يتم تحديدها من قبل الإدارة الضريبية[5].

وما يميز هذا الأسلوب أنه يؤدي إلى تقدير الوعاء الضريبي تقديرا منضبطا يسمح بالتعرف على كافة العناصر التي تحقق شخصية الضريبة، مما يؤدي إلى تحقيق العدالة الضريبية لإن ربط الضريبة

---

[1] – رفعت المحجوب، مرجع سبق ذكره، ص:312.

[2] – صبري نضال، محاسبة ضريبة الدخل، جامعة القدس المفتوحة، الطبعة الاولي، عمان، الأردن، 1998، ص: 226.

[3] – خليل عواد أبو حشيش دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص:371.

[4] – محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص: 148.

[5] – أمين احمد السيد لطفي، السياسة الضريبية للدول المتخلفة، دار النهضة العربية، 1970، ص: 62.

يتناسب مع الدخل الحقيقي للمكلف من جهة، ومراعاة الظروف الشخصية للمكلف من جهة أخرى، مما يحقق الزيادة في الحصيلة الضريبية بنفس الزيادة في الدخول.

وما يعاب على هذه الطريقة خضوعها إلى الكثير من احتمالات التهرب والغش من قبل المكلفين، مما يدفع بالإدارة الضريبية الي إدخال الكثير من التعديلات على اقراراتهم، وهذا ما يقود بالتالي إلى حدوث منازعات ضريبية بينهم [1].

- **حالة الإقرار من الغير:** وتلجأ إليه الإدارة الضريبية في غالبا الأحيان بتكليف وإلزام أشخاص أخرين تربطهم علاقة قانونية مع المكلفين بالضريبة، وهذا بتقديم إقرارات وتقارير وبيانات وإحصائيات تتعلق بأموال، والدخول الاصلية للمكلفين الخاضعين للضريبة، ومثال ذلك إلزام مدير الشركة أو صاحب العمل تقديم بيانات عن رواتب وأجور العمال والموظفين، أو إقرار المستأجر عن قيمة الإيجار التي يدفعها للمالك، ما يسمح بالاستعانة بها من طرف الإدارة الضريبية في تقدير الضرائب المستحقة [2]، و يحق للإدارة الضريبية التحقق و التحري عن كافة المعلومات الواردة في الإقرارات المقدمة من الغير، مع تحمل هؤلاء الأشخاص مسؤولية صحة المعلومات[3].

إن استعمال هذه الطريقة قد يؤدي إلى التقليل من التهرب الضريبي طالما أن هذا الشخص مقدم الإقرار ليس لديه أي مصلحة في تقديم معلومات مغلوطة، وتزداد مصداقية هذه الطريقة في حال تقديم تحفيزات من طرف الإدارة الضريبية إلى هؤلاء الأشخاص [4].

ونخلص في الأخير أن أغلب التشريعات الضريبية المعاصرة تأخذ بتطبيق الطريقتين معا، إلا أن بعض الدول تفضل إحداهما على الأخرى وهذا التفضيل يرتبط بطبيعة الضريبة، وطبيعة النشاط الاقتصادي ومستوي الوعي الضريبي للمكلفين، ومدي قدرة وتنظيم وكفاءة الإدارة الضريبية.

المطلب الثاني: تصفية الضريبة ونشأة الدين الضريبي.

تقر الدساتير الحديثة أن حق الدولة في إنشاء الضرائب أو تعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون، وبالتالي فان الضريبة تفرض وتقدر وتحصل بموجب القانون، وفي الحدود المقررة قانونا [5]، وبعد دراستنا لطرق تحديد الوعاء الضريبي والواقعة المنشئة للضريبة، سنحاول في هذا المطلب دراسة تصفية الضريبة من خلال كيفية تحديد سعرها وكذلك نشأة الدين الضريبي.

---

[1] – غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص: 180.

[2] – المرجع نفسه، ص: 180.

[3] –أعاد حمود القيسي، مرجع سبق ذكره، ص: 144.

[4] – يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الاولي ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة اكلي محند اولحاج، البويرة، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،2015/2014، ص:19.

[5] – رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص:206.

الفرع الأول: أساليب تحديد الدين الضريبي:

يقصد بتصفية الضريبة[1] تحديد دين الضريبة أي تحديد المبلغ الذي يتعين على المكلف الإلتزام بدفعه، ولكي يتعين علي الإدارة الضريبية تحديد هذا الدين، يجب عليها في البداية أن تتحقق من أن كافة شروط فرض الضريبة تنطبق علي شخص المكلف بالتحديد، و بمعني أخر أن تحديد دين الضريبة ليس مجرد عملية حسابية يطبق فيها السعر علي الوعاء بل يقتضي التعرف علي عناصر التشخيص المختلفة كإعفاء الحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية وكذا التفاوت في سعر الضريبة وتصاعدها، وبالتالي فان حساب قيمة الضريبة يخضع الي تطبيق المعدلات الضريبية الواردة في القوانين الضريبية علي الوعاء الضريبي، ويتحدد معدل الضريبة في النظم و القوانين الضريبية وفقا للأسلوبين التاليين[2]:

أولا-أسلوب الضريبة التوزيعية: ويقصد بها تلك الضرائب التي لا يحدد المشرع سعرها مقدما، وإنما يكتفي بتحديد حصيلتها الاجمالية، وفى مرحلة تالية يقوم بتوزيع هذه الحصيلة الواجب تحصيلها على الأفراد، ويستعين في ذلك بالأجهزة الإدارية بالدولة مثل المحافظات والولايات والبلديات، عن طريق ما يملكه كل منهم من المادة المفروضة عليها هذه الضريبة، ومنه يمكن أن نتعرف على سعر الضريبة. والجدير بالملاحظة في هذا الشأن أن هذا الأسلوب ما كان منشر في الماضي لعدم كفاءة الإدارة الضريبية وقدرتها على تقدير المادة الخاضعة للضريبة، ولقد انحصر دور الضرائب التوزيعية في الوقت الحاضر لدرجة إختفائها تماما [3].

ثانيا-أسلوب الضرائب القياسية(التحديدية): وهي التي يحدد المشرع سعرها مقدما دون أن يحدد حصيلتها الإجمالية بصورة محددة، ويترك أمر تحديدها تبعا للظروف الاقتصادية، وتفرض الضريبة بسعر معين يتناسب مع المادة الخاضعة للضريبة اما في شكل نسبة مئوية على أجمالي وعاء الضريبة، وإما في صورة مبلغ معين على كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضريبة، ووفقا لذلك فإن المكلف يعلم مقدما بمقدار الضريبة الواجب دفعها [4].

وتتميز هذه الضريبة بمرونتها ووفرة حصيلتها، وإمكان مراعاة ظروف المكلف الخاصة، ولكن يعيبها عدم معرفة حصيلتها مقدما علي وجه اليقين، وهذا لا يمنع من أن معظم التشريعات الحديثة جعلت من الضريبة القياسية قاعدة عامة لأنظمتها الضريبية، ويحسب سعر هذه الضريبة بصيغتين هما [5]:

1- **سعر الضريبة:** يمثل سعر الضريبة العلاقة بين مقدار الضريبة التي يتم تجميعها خلال فترة محاسبية معينة ووعاء الضريبة، بمعني النسبة بين مقدار الضريبة والمادة الخاضعة لها، ويحدد المبلغ الذي يدفعه المكلف بعد أن يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة بموجب القانون، وبالتالي فإن

---

1 – محمد عباس محرزي، اقتصاديات الجباية والضرائب، مرجع سبق ذكره، ص: 155.

2 – رفعت المحجوب، **مرجع سبق ذكره**، ص:319.

3 – رانيا محمود عمارة، المالية العامة (الإيرادات العامة)، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2015، ص:141.

4 – المرجع نفسه، ص:142.

5 – عبد الكريم صادق بركات وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 171.

العملية ليست حسابية بقدر ماهي مراعاة لأوضاع المكلف الشخصية من حيث العدالة والقدرة على الدفع، وبالتالي فإن تحديد هذا السعر يتطلب دراسة الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية على الوجه الصحيح للمجتمع [1].

2- **طرق تحديد السعر الضريبي:**

ويوجد هناك نوعين لسعر الضريبة هما السعر الضريبي المتوسط والسعر الضريبي الحدي [2].

أ- **السعر المتوسط للضريبة:** وهو عبارة عن القيمة النقدية للضريبة التي يتم تجميعها مقسومة على القيمة النقدية لوعاء الضريبة، وذلك حسب العلاقة التالية:

$$\text{السعر المتوسط للضريبة} = \frac{\text{اجمالي الضريبة المدفوعة}}{\text{قيمة وعاء الضريبة}}$$

ب-**السعر الحدي للضريبة:** هو عبارة عن مقدار الضريبة الإضافي الذي يتم تحصيله على كل وحدة نقدية (دينار) إضافية لوعاء الضريبة كلما زاد هذا الوعاء، أي مقدار ما يتم تحصيله كضريبة من كل وحدة نقدية إضافية لوعاء الضريبة، ويمكن صياغته بالعلاقة التالية:

$$\text{السعر الحدي للضريبة} = \frac{\text{التغير في حصيلة الضريبة}}{\text{التغير في وعاء الضريبة}}$$

ثالثا-أسلوب الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية.

1- **الضريبة النسبية الثابتة:** ويقصد بها تلك الضرائب المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضعة للضريبة، أي هي الضريبة التي يبقى فيها سعرها ثابت مع وعاء الضريبة ولا يتغير مهما تغيرت قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة، فالضريبة تدفع بالمعدل نفسه سواء كان الوعاء كبيرا أو صغيرا وسواء كان المكلف من محدودي الدخل أو من الدخول المرتفعة، وتزداد حصيلة الضريبة بالنسبة نفسها التي يزداد بها مقدار وعائها [3].

ومثل ذلك أن تفرض الضريبة على الدخل بسعر (10 %)، فان هذا السعر يبقي ثابت ويطبق على جميع الدخول، وبعبارة أخرى في السعر النسبي الوعاء يتحرك صعودا اما السعر يبقي ثابت لا يتحرك مهما إنتقل الوعاء من شريحة إلى أخري، وبالتالى العلاقة بين السعر والوعاء علاقة ثابتة[4].

[1] -محمد طاقة وهدي العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص-ص:107-108.

[2] - محمد البنا، مرجع سبق ذكره، ص: 183.

[3] -محمد حسن القاضي، مرجع سبق ذكره، ص:47.

[4] -عادل العلي، مرجع سبق ذكره، ص: 153.

أ- **مميزات الضريبة النسبية:**

أيد أنصار هذه الضريبة ومنهم التقليديون بعدة مبررات أهمها:

- إنها ضريبة بسيطة وسهلة التطبيق وغير معقدة فهي تفرض بسعر واحد على جميع الدخول أو الأوعية مهما تباينت في مقاديرها؛
- إن هذه الضريبة تحقق مبدأ العدالة فهي تعامل المكلفين معاملة واحدة؛
- إن هذه الضريبة تعتبر في نظر التقليديين ثمنا للخدمة العامة، وهو ما يعني أن يكون الثمن الذي يدفع في الخدمة واحد بالنسبة للجميع [1]؛
- لا تؤثر الضريبة النسبية كثيرا على النشاط الاقتصادي، أي لا تهدد الثروات والدخول.

ب- **الانتقادات التي وجهت للضريبة النسبية:**

أن أهم الانتقادات التي وجهت إلى الضريبة النسبية هي [2]:

- إن مبدا المسواة والعدالة التي نادى بها التقليديون هي مجرد مسواة حسابية وعدالة ظاهرية، وليست مسواة حقيقية بين المكلفين بالنسبة لتحمل الأعباء العامة؛
- إن حجة الضريبة ثمنا للخدمة العامة لا سند لها في الوقت الحالي، كون الضريبة هي مساهمة اجتماعية وفقا لمبدأ التضامن الاجتماعي؛
- إن حصيلة الضريبة النسبية قليلة، إذا أخذنا في الحسبان ضرورة إرتكاز الضريبة على المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف.

غير أنه إتضح أن الضريبة النسبية أو ما يسمى بالعدالة المطلقة للضريبة إنها تجافى الواقع في تحقيق العدالة والمساواة بين المكلفين، مما تجعل التضحية التي يتحملها صغار المكلفين تفوق بكثير ما يتحمله المكلفين الكبار، لذلك ظهرت فكرة الضريبة التصاعدية لتكون المعيار الأنسب للعدالة الضريبية، بعدما كانت هذه الأخيرة أحد القواعد الأساسية في المجال الضريبي، أصبحت إلى جانب ذلك هدفا أساسيا من أهدافها [3].

2- **الضريبة التصاعدية:** وهي تلك الضرائب التي يزداد سعرها بازدياد المادة الخاضعة للضريبة، وبالتالي فان معدل الضريبة يزداد كلما إزداد المبلغ الخاضع للضريبة مما يؤدي إلى إزدياد الإستقطاع الضريبي، وعلى الرغم من أن نظام الضرائب التصاعدية هو نظام يتسم ببعض التعقيد الا انه نجد الكثير من التشريعات الضريبية أخدت بهذه الضريبة لما تحققه من مزايا عديدة على مختلف النواحي الاقتصادية منها أو الاجتماعية [4].

ولقد برر الماليون المحدثون الأخذ بالضريبة التصاعدية لكونها تراعي عدة جوانب منها [5]:

---

[1] – محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص:193.

[2] – سوزي عدلي ناشد، المالية العامة (النفقات – الإيرادات – الميزانية العامة)، مرجع سبق ذكره، ص–ص: 202–203.

[3] –إبراهيم عبد العزيز النجار، موسوعة ضريبة المبيعات (معوقات التطبيق وكيفية معالجتها)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص:82.

[4] – طارق الحاج، مرجع سبق ذكره، ص:79.

[5] – سوزي عدلي ناشد، مرجع سبق ذكره، ص:203.

- يعتبر السعر التصاعدي للضريبة من عناصر شخصية الضريبة، لإن هذا التصاعد يحقق المساواة في التضحية بين المكلفين، ولقد ذهب أنصار هذه الضريبة كالاقتصادي الألماني فاجنر (Wagner) على أنها أداة فعالة للتقليل التفاوت بين الدخول والثروات؛

- تستخدم في معالجة الأزمات الاقتصادية وخاصة في فترات الإنكماش، فهي تعيد توزيع الدخل القومي لفائدة الطبقات ذات الميل المرتفع للاستهلاك مما يؤدي إلى إرتفاع الاستهلاك القومي، وبالتالي الطلب الفعلي والتشغيل التام؛

- يساعد نظام فرض الضريبة التصاعدية على تحقيق حصيلة ضريبية أكبر من نظام الضرائب النسبية، وذلك بزيادة النسب التي تفرض على المكلفين ذوي الدخول المرتفعة.

أ- **اساليب التصاعد في الضريبة:** يمكن تحقيق التصاعد في الضريبة بأسلوبين مختلفين هما أسلوب التصاعد بالفئات وأسلوب التصاعد بالشرائح:

- **أسلوب التصاعد بالفئات** [1]: يمكن تطبيق السعر التصاعدي للضريبة وفقا لهذا الأسلوب بتقسيم المكلفين إلى فئات حسب مستوي دخولهم أو ثرواتهم على أن يكون حجم الدخل هو المعيار الوحيد لتحديد الانتماء إلى فئة ضريبية معينة، بحيث تدفع كل فئة سعرا معينا على كل القيمة الخاضعة للضريبة، ويزداد هذا السعر بالنسبة لكل فئة بازدياد قيمة الدخل أو الثروة. ومثال ذلك أن يفرض المشرع ضريبة على الدخل 3200دج حسب السعر التالي:

الفئات	حجم الدخل لكل فئة	نسبة الضريبة
1	اقل من 1000 دج	اعفاء ضريبي
2	1001 -2001 دج	%10
3	2001 - 3000 دج	%15
4	3001 - 4000 دج	%20

فإن المبلغ الواجب دفعه من الضريبة هو: (3200 × 20% = 640 دج)

وعلى الرغم من بساطة هذه الطريقة، إلا أنها تتعرض إلى العديد من الانتقادات، بحيث تؤدي إلى إلزام المكلف بدفع ضريبة أكبر نتيجة تطبيق سعر أعلى بمجرد إنتقال دخل المكلف من فئة إلى أخري لزيادة طفيفة فيه، ولمعالجة هذه الإنتقادات تم اللجوء إلى أسلوب التصاعد بالشرائح الذي استطاع معالجة هذه الثغرات الواردة في الأسلوب الأول.

- **أسلوب التصاعد بالشرائح** [2]: وهو يختلف عن الأسلوب الأول في أنه يقسم دخل المكلف إلى عدة شرائح، أي إلى عدة أجزاء، يفرض على كل شريحة منها نسبة مختلفة، ترتفع هذه النسبة بإزدياد الشرائح.

فمثلا إذا فرض المشرع ضريبة دخل قدره 3200 دج يكون سعرها كالتالي:

[1] -نوزاد عبد الرحمان الهيتي ومنجد عبد الطيف الخشالي، مرجع سبق ذكره، ص: 110.
[2] - حسن عواضة، مرجع سبق ذكره، ص:454.

- 1000دج الأولي معفاة.
- 1000دج الثانية × 10% = 100دج.
- 1000دج الثالثة × 15% = 150دج.
- 200دج الثالثة × 20% = 100دج.

اذن مبلغ الضريبة الواجب دفعه هو (100+150+40) =290دج.

المطلب الثالث: الطبيعة الخاصة لدين الضريبة.

تحتل نظرية الضريبة مكانا خاصا في نظريات المالية العامة، هذا المكان لا يرد فقط في كون الضريبة أهم صورة من صور الإيرادات العامة للدولة، وإنما كذلك الي أهمية الدور الذي تلعبه في تحقيق أغراض السياسة المالية، فقد كانت الضرائب دوما موردا أساسيا للخزينة العامة، إلا أن أهميتها تزايدت في الآونة الأخيرة خاصة في الدول الرأسمالية التي شهدت تراجع كبير في إيراداتها من الأملاك الخاصة ومن الرسوم، حيث لجأت إلى الإعتماد بصورة متزايدة على الضرائب لتوزيع الأعباء العامة بين مواطنيها [1].

ويرجع إهتمام الفكر المالي بالاقتطاع الضريبي إلى زمن بعيد، نظرا إلى خطورة الإلتزام الضريبي وتنوع آثاره، فالضرائب تقتطع جانبا من دخول الأفراد لصالح الدولة، وحتى تتمكن الدولة من القيام بالمهام الملقاة على عاتقها لا بد من تحديد الدين الضريبي.

الفرع الأول: مضمون الدين الضريبي: لقد خص المشرع الدين الضريبي بمزايا وخصائص تميزه عن غيره من الديون الأخرى، ومن هنا كان لابد من التعرف على مفهوم الدين الضريبي وأهم الخصائص التي تميزه عن غيره من الديون، والتي منحتها إياها ذاتية القانون الضريبي حيث جعلت دين الضريبة دينا ممتازا ومحمولا وواجب الأداء هذا ناحية، ومن ناحية ثانية جعلته لا يقاص من دين آخر، ومن ناحية ثالثة أوجدت إجراءات خاصة تكفل سداد هذا الدين.

1- **مفهوم ونشأة الدين الضريبي** [2]:إختلفت الآراء كثير حول تحديد نشأة دين الضريبة، فيري البعض بأنه لا يكفي لنشأة الدين تحقق الشروط والظروف التي حددها المشرع، وإنما لابد من صدور قرار بربط الضريبة من قبل الجهة المختصة بتقدير الضريبة، إلا أن القضاء المصري في بعض أحكامه أقر بأن دين الضريبة لا ينشا ولا يظهر إلى الوجود، ولا يستحق إلا من صدور الورد، الا ان هذا الطرح يخلط بين نشأة دين الضريبة واستحقاقه ووجوب أدائه، وبالتالي فهو يخالف مبدأ دستوريا، بإعتبار مصدر دين الضريبة هو القانون ولا يتوقف علي إدارة الجهة المختصة (السلطة التنفيذية)، وذهب جانب أخر بأن نشأة دين الضريبة واستحقاقه يتولد بتولد الإيراد (الربح) دون ذكر دور القانون الضريبي الذي يحدد الإيرادات الخاضعة من حيث الشروط والظروف المحددة بالقانون.

---

[1] – مجدي شهاب، مرجع سبق ذكره، ص:301.

[2] – احمد زياد الدبك، احمد زياد الدبك، تحصيل دين ضريبة الدخل في فلسطين، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، في المنازعات الضريبية، غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2003، ص–ص:25–26.

أما الرأي الغالب والأقرب إلى تحديد النشأة القانونية لدين الضريبية يرى بأن دين الضريبة ينشأ بتحقق الواقعة القانونية، وقرار ربط الضريبة ما هو إلا إجراء يفرضه القانون على الإدارة الضريبية لتنفيذه حتى يضمن حقوق الخزينة العامة للدولة [1].

2- **تعريف الدين الضريبي:** المقصود بدين الضريبة هو" المبلغ المترتب في ذمة الممول لصالح الخزينة العامة، والدين الضريبي لا ينشأ إلا بقانون، وهو الأمر الذي يتطلب دراسة تحصيل الدين الضريبي من خلال كيفية نشؤه" [2]

وبالتالي فإن الدين الضريبي ينشأ بمجرد توافر الواقعة المنشئة له طبقا للقانون، أما الإدارة الضريبية فهي أداة تنفيذية لربط وتحديد السعر المطبق وتحصيل الضريبة، ولا تعتبر هذه الأخيرة مصدرا للالتزام بالضريبة أو شرطا لتكوينه [3].

3- **الصفة القانونية للالتزام الضريبي:** مقتضى هذه الصفة هو أن القانون وحده الذي يحدد الإلتزام بدفع الضريبة ويبين نطاقه والأحكام الخاصة بتقديره وتحصيله...الخ، من دون أن تكون لإرادة كل من الإدارة الضريبية والمكلف أي دور في إنشاء ذلك الإلتزام أو تحديد أحكامه، فالقانون وحده هو الذي يمكن من خلاله تحديد التزام المكلف بدين الضريبة المستحقة عليه من عدمه، وما يؤكد صحة ذلك هو أن المكلف غالباً ما يقدم الإقرارات الضريبية التي قد تقبلها الإدارة الضريبية، غير أن عدم القبول بها لا يحول دون نشوء الإلتزام بدين الضريبة في ذمة المكلف قبل قبول الإدارة الضريبية.

وهذا ما أكدته أغلب التشريعات الضريبية بأن دين الضريبة ينشا بمجرد توافر الواقعة المنشئة له طبقا لأحكام القانون أما الورد فهو أداة تنفيذية لتحصيل الضريبة ولا يعتبر مصدر للإلتزام بالضريبة أو شرطا لتكوينه، فدين الضريبة يستحق الدفع في المواعيد المحددة بالقانون، بينما يصبح دين الضريبة واجب الأداء عندما يحق للإدارة الضريبية إتخاذ إجراءات التنفيذ الجبري على أموال المكلف المتخلف عن أداء دفع الضريبة إلزاما عليه [4].

ومما لا شك فيه أن الدساتير الحديثة تقر حق الدولة في إنشاء الضرائب أو تعديلها أو الغائها لا يكون إلا بنص قانوني مصادق عليه من السلطة التشريعية، وبالتالي فإن الضريبة تفرض وتقدر وتحصل بموجب القانون، وفي الحدود المقررة قانونا [5].

الفرع الثاني: خصائص الدين الضريبي: يتمتع الدين الضريبي بعدة مميزات تميزه عن غيره من الديون الأخرى، ويمكن إجمال هذه الخصائص وتوضيحها على النحو التالي:

---

1 – زكريا احمد بيومي، المنازعات الضريبية ربط وتحصيل الضريبة، جامعة القاهرة، بدون سنة نشر، ص: 95.

2– أمجد نبيه عبد الفتاح لبادة، أمجد نبيه عبد الفتاح لبادة، حماية المال العام ودين الضريبة، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين،2006. ص: 135.

3– فوزي عبد المنعم، مبادئ المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 63.

4 – حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 204.

5 – رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص:206.

يختلف دين الضريبة عن غيره من الديون الأخرى بأن وضع له المشرع نصوص تكفل الوفاء به، من حيث أنه مفروض بحكم القانون ولا يملك الدائن وهو الإدارة أن تتنازل عنه فهو لا يتوقف على إرادة الإدارة الضريبية أو المكلف، وقرار الإدارة الضريبية بالربط ليس إلا كاشف لهذا الدين.

أولا: دين الضريبة دين ممتاز: والهدف من جعل دين الضريبة ممتازا إنما ليعكس رغبة المشرع في جعل الأولوية للوفاء بالضريبة المستحقة على المكلفين ضمانا لتحصيلها تحصيلا كاملا وحماية لحقوق الخزينة العامة، كما يعكس رغبة المشرع في جعل دين الضريبة يختلف عن سائر الديون الأخرى حماية لحقوق الدولة والحفاظ عن المصلحة العامة.

إتفق الفقه المالي على جعل دين الضريبة دينا ممتازا على جميع أموال المكلف بالضريبة من منقولات وعقارات، والهدف من جعل دين الضريبية ممتاز على كافة أموال المكلف لمصلحة الإدارة الضريبية، هو رغبة منه في جعل الأولوية لسداد الضريبة المستحقة على كافة الحقوق الأخرى لضمان وحماية حقوق الخزينة العامة للدولة، كما يعكس رغبة المشرع في جعل دين الضريبة يفلت عند تنفيذه من قاعدة المساواة بين الدائنين لحماية حقوق الدولة [1].

ثانيا: دين الضريبة محمولا لا مطلوب: تبعا لهذه الخاصية أكدت العديد من التشريعات الضريبية على أن الدين الضريبي يتميز من حيث أدائه عن سائر الديون الأخرى من ناحيتين، الأولى من ناحية مكان الأداء و الثانية من ناحية زمان الأداء، فمن حيث المكان فالأصل أن الدين الضريبي واجب الأداء في مقر الإدارة الضريبية باعتبارها الجهة الدائنة ، أي إلزام المكلف بأن يسعي من تلقاء نفسه للوفاء بالضريبة المقررة عليه إلى الإدارة الضريبية، دون أن ينتظر مطالبته للوفاء بدين الضريبة باعتباره الجهة المدينة، ويعبر عن ذلك بأن دين الضريبة محمولا و ليس مطلوب، وهذا هو الأصل في القانون لان تحصيل الدين الضريبي يكون في مقر الإدارة وليس في مقر المكلف ، اما من حيث وقت الأداء فنجد أن الأصل يتعين الوفاء بدين الضريبة في الميعاد المحدد لوجوب الأداء، ولا يجوز تأجيل الوفاء بهذه الدين إلا في حدود ما نص عليه القانون مثل جواز الدفع بطريقة الأقساط للتخفيف من عبء الضريبة علي المكلف[2].

ثالثا: دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة في صحته أو مقداره: وهي القاعدة المتفق عليها في جميع الأنظمة الضريبية" الدفع أولا ثم المعارضة"، أي أن المكلف ملزم بدفع الضريبة متي حل ميعاد استحقاقها، حتى وإن كانت هناك معارضة على صحة تقديرها كاملة أو جزء منها، أو أن المكلف لا يخضع لهذه الضريبة من الأصل، وتعتبر هذه الميزة ضمانا لتحصيل الضريبة، وتوريدها للخزينة

[1] – المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص–ص: 80،81.

[2] – المرسى السيد حجازي، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص: 82.

العامة للدولة دون أن يشكل هذا طعن أو إعتراض المكلف حجة يبرر من خلالها تخلفه عن أداء الضريبة [1]

رابعا: دين الضريبة لا يقاص من دين آخر: ذهب أغلب فقهاء المالية الحديثة والقانون إلى أن دين الضريبة لا يقاص مع أي دين آخر وذلك حفاظا على دين الدولة، فلا يتم تحصيله تحصيلا كاملا، مما يؤثر على مقدرة الدولة القيام بالتزاماتها، وبالتالي لا يجوز للمدين بالضريبة أن يطالب بالوفاء بها عن طريق المقاصة مع دين حكومي آخر، إلا إذا كان هناك نص قانوني صريح يجيز ذلك، ويرجع السبب في ذلك أن مصلحة الخزينة العامة للدولة تقيضي سرعة تحصيل الضرائب و انتظامها وفقا لتقديرات الميزانية لمواجهة النفقات العامة دون تعليقها على الإجراءات الطويلة و المعقدة الخاصة بتسوية الديون الحكومية، كما أن الاخذ بطريقة المقاصة يؤدي إلى الاختلال في بنود الحسابات العامة بين المصالح الضريبية و بين مختلف المصالح الحكومية الأخرى[2].

ومن أجل تطبيق لمبدأ العدالة الضريبية أكد المشرع على توافر مجموعة من الإجراءات التطبيقية والميدانية المؤيدة إلى تنظيم جداول التكاليف وطرحها على ذمة المكلفين بالضريبة للتحصيل طبقا للقواعد المنصوص عليها بموجب القوانين والتشريعات والتعليمات النافذة، وهذا يعني أن هناك مجموعة من الإجراءات الإدارية نص عليها المشرع كان القصد منها تحقيق العدالة الضريبية لكل من الإدارة الضريبية والمكلف على حد سواء، بحيث تكفل حق المكلف وأخرى تكفل حق الخزينة العامة للدولة [3].

المبحث الثاني: الإطار القانوني لطرق التحصيل الضريبي في الجزائر

إن عملية التحصيل الضريبي تعتبر أخر مرحلة من إجراءات التنظيم الفني للضريبة، فالتحصيل الضريبي يعني العمليات الضرورية لاستفاء الديون الضريبية وتوريدها للخزينة العامة للدولة، فإن لم يقم المكلفين بدفعها في مواعيدها أو امتنع عن دفعها، فيحق للإدارة ان تتخذ كافة إجراءات التنفيذ الجبري لتحصيل دين الضريبة، لذلك حدد المشرع القواعد القانونية والشروط اللازمة التي يجب توافرها لقيام الجهة المختصة بمتابعة إجراءات التحصيل الضريبي، وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم وطرق التحصيل الضريبي وتحصيل الضريبة في النظام الضريبي الجزائري، إلى جانب طرق التحصيل الجبري للضريبة.

المطلب الأول: مفهوم وطرق التحصيل الضريبي

بعدما يتم تحديد وتقدير عناصر وعاء الضريبة تأتي مرحلة تصفية وحساب السعر أو المبلغ الذي يمكن فرضه على المادة الخاضعة للضريبة، تأتي في الأخير مرحلة تحصيل الضريبة أين تصبح واجبة الدفع بعدما يتم إبلاغ المكلف بالمبلغ الذي يجب عليه دفعه.

---

1 – سامح خالد عبد الله معالي، سامح خالد عبد الله معالي، معوقات التحصيل لدي الإدارة الضريبية في فلسطين من وجهة نظر موظفي الضرائب، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين،2015، ص: 43.

2 – محمد حلمي مراد، مرجع سبق ذكره، ص: 223.

3 – احمد زهير شامية وخالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص: 177.

وعليه تتبع الإدارة الضريبية طرقا مختلفة لتحصيل الضرائب، فهي تختار لكل ضريبة طريقة التحصيل المناسبة، التي تحقق كلا من الاقتصاد في نفقات الجباية والملائمة في تحديد مواعيد أداء الضريبة، دون ما تعقيد أو تعسف في إجراءاتها الإدارية، بحيث تحد بقدر الإمكان من حساسية المكلف إتجاه أداء الضريبة.

الفرع الأول: تعريف التحصيل الضريبي

عرفه البعض على أنه " مجموعة من الإجراءات الإدارية والتقنية التي يتم بواسطتها تحويل قيمة الضريبة من ملكية المكلف بدفعها إلى الخزينة العمومية [1]"

وذهب فريق أخر من الاقتصاديين على أنه " مجموعة من العمليات التي تستهدف نقل قيمتها من ذمة المكلف إلى الخزينة العمومية من أجل استيفاء حقها، ويرتبط تحصيل الضريبة بالواقعة المنشئة لها والسلطة المتخصصة بتحصيلها وطرق التحصيل ومواعيده وضماناته ويتم الدفع نقدا أو عن طريق البنك أو حوالة بريدية [2]".

اما البعض من كتاب المالية العامة أعتبر إجراءات تحصيل الضريبة تتمثل في "مجموعة من العمليات التي تقوم بها الإدارة المالية في سبيل وضع القوانين والأنظمة الضريبية موضع التنفيذ وبالتإلى إيصال حاصلات الضرائب إلى حزينة الدولة [3]".

وهناك تعريف أخر يعتبر التحصيل الضريبي بأنه " مجموع العمليات والإجراءات التي تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزينة العمومية وفقا للقواعد القانونية والضريبية المطبقة في هذا الإطار "[4].

من خلال ما تقدم يتبين لنا أن التحصيل الضريبي يتمثل في مجموعة من العمليات أو الإجراءات تقوم بها السلطة التنفيذية المخول لها قانونا (الإدارة الضريبية) باستفاء مبلغ الدين الضريبي من ذمة المكلف بالضريبية وتوريده إلى الخزينة العامة للدولة، وفقا للقوانين المعمول بها في هذا المجال.

الأمر الذي يتطلب دراسة أسس تحصيل الدين الضريبي من حيث طرق وكيفية تحصيله، والجهة المخولة بتحصيله، حيث يعتبر تحصيل الضريبة من أكثر الموضوعات أهمية وحساسية في الأنظمة الضريبية.

وعليه تتوقف طبيعة العلاقات التي تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية، حيث أن المهم ليس فرض الضرائب وإنما تحصيلها، فكفاءة أي نظام ضريبي تقاس بقيمة ما يتم تحصيله من هذه الضرائب.

الفرع الثاني: طرق التحصيل لدين الضريبي.

إن قياس فعالية أي نظام الضريبي لا تتوقف على ما يفرض من الضرائب تقديره على المكلفين، وانما بقيمة ما تم تحصيله من إيرادات في السنة الضريبية، وتختلف طرق التحصيل وتتعدد من نظام إلى

1 - Pierre beltrame.ibid‹p45.

2– محمد عبد الحميد القاضي، دراسة الاقتصاد العام، دار الجامعة المصرية، القاهرة، 1984، ص:12.

3– على زغدود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص: 230.

4 - Trotabas louis, Finances publiques, Dalloz. Paris, 1967, p 130.

أخر ومن مكلف إلى أخر حسب طبيعة الدخل الخاضع للضريبة وحسب المواعيد المحددة لكل ضريبة.

إلا أن تحصيل دين الضريبة تحكمه قواعد وأحكام تتمثل في كل من إرادة كل من الإدارة الضريبية وإرادة المكلف، مما ادي بالمشرع الضريبي إختيار الطرق الأكثر ملاءمة لطبيعة مصدر الدخل وتحقيق قاعدة الاقتصاد في الجباية، والأخذ بقواعد ضمان تحصيل هذا الدين [1]، وعليه أجاز المشرع عدة طرق لتحصيل دين الضريبة نذكر منها:

أولا –التحصيل المباشر: بعد ربط الضريبة يقوم قسم التحصيل بالإدارة التنفيذية (قباضة الضرائب) بأخطاره المكلف عن طريق جداول تقوم بإعدادها تعين فيها أسماء المكلفين ومواعيد الوفاء بها ومكان ومقر الإدارة الضريبية المختصة، فيقوم بعد ذلك المكلف بتوريد مبلغ الضريبة في الأوقات المحددة قانونا، وقد يتم ذلك على قسط واحد أو عدة أقساط يحددها القانون الضريبي، كما يمكن أن يدفعها نقدا أو بشيكات بنكية أو حوالات بريدية إلى خزينة الدولة أو إلى قابض الضرائب.

ثانيا–نظام التحصيل من المصدر.

للحد من ظاهرة التهرب الضريبي تقوم التشريعات الضريبية بضمان حق الخزينة العامة للدولة من الضياع بفرض إلتزام على شخص أخر يعتبر طرف ثالث لتحصيل دين الضريبة من المكلف وتوريده إلى الادارة الضريبية في مواعيد محددة، وفي المقابل فإن التشريعات الضريبية ولرعاية مصالح المكلفين ومراعاة ظروفهم فإنها تلجأ أحياناً إلى سن إجراءات معينة لتقسيط دين الضريبة المستحقة على المكلف.

كما تلجأ الإدارة الضريبية في تحصيل بعض الضرائب إلى طريقة الحجز في المصدر، والتي تتميز عن غيرها من طرق الجباية من ناحية لجوء الإدارة الضريبية إلى تطبيقها قبل حصول المكلف على الدخل، فلا تنتظر لحين انقضاء مدة حصوله عليه، و يقصد بنظام التحصيل من المصدر، هو فرض التزام بحكم تربطه بالمكلف الحقيقي علاقة بموجبها يحجز قيمة الضريبة المستحقة وتوريدها مباشرة إلى الخزينة العامة، وقد تكون العلاقة بين المكلف الحقيقي والشخص الثالث أما علاقة دين كما في حالة إيرادات القيم المنقولة حيث تعتبر الشركة الموزعة لأرباح الأسهم بمثابة مدين للمستفيد، حيث تلتزم الشركة باقتطاع مبلغ الضريبة من قيمة أرباح الأسهم قبل توزيعها على أصحاب الأسهم، وقد تكون العلاقة بين المكلف والشخص الثالث علاقة تبعية كما في حالة إستحقاق الأجور والمرتبات، حيث يلتزم رب العمل باستقطاع مبلغ الضريبة قبل توزيع الأجور والمرتبات [2]

فالإدارة الضريبية في الاستقطاع من المصدر تواجه شخصين مختلفين، أولهما المكلف الحقيقي الذي يقع عليه عبء الضريبة، وثانيهما المكلف بجباية الضريبة وتوريدها للخزينة العامة، وطريقة الحجز

---

[1]– حسام فايز احمد عبد الغفور، **العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثره على التحصيل والجباية**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية بكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية في نابلس، فلسطين. 2008، ص:40.

[2]– يونس أحمد البطريق، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص:80.

في المصدر تنطوي على ميزات للإدارة الضريبية من أهمها أنها تعتبر أكثر طرق الجباية ملائمة للخزانة العامة، وذلك لما تحققه من وفرة الحصيلة والحيلولة دون التهرب من أداء الضريبة، علاوة على تزويدها للخزانة العامة بسيل متدفق من الموارد على مدار السنه، ويتم اللجوء إلى هذه الطريقة لتحصيل الضرائب على الرواتب والأجور والمعاشات، حيث تلزم التشريعات أصحاب العمل بتوريد مقدار الضريبة المستحقة على أجور ورواتب العمال والموظفين قبل تسليم الدخل إليهم، وفي القطاع العام يتم اقتطاع مقدار الضريبة مباشرة لصالح الخزينة قبل حصول الموظف على راتبه، أين يلتزم صاحب العمل بتقديم كشف إلى مصلحة الضرائب مبينا فيه أسماء كافة العاملين والموظفين ومقدار الراتب الذي يتقاضاه كل واحد منهم، ويحق للإدارة الضريبة أن تتحقق من هذا الكشف بعمل كشف على مكان العمل وإحصاء عدد الموظفين والتأكد من مقدار رواتبهم.

وتعتبر هذه الطريقة في تحصيل الضريبة من أهم الطرق المعتمدة في تحصيل دين الضريبة، علاوة على أنها استثناء عن الأصل العام، حيث أن الأصل في دفع الضريبة هو نهاية السنة المالية للمكلف ويتم دفع الضريبة بشكل سنوي، أما في هذه الحالة فيتم اقتطاع مبلغ الضريبة كل شهر وتوريده للخزينة العامة على أساس مجموع ما يحصل عليه المكلفين من أجور أو مرتبات وما في حكمها خلال السنة وذلك بعد منحه الإعفاءات المقررة له [1].

ولقد حدد المشرع الجزائري كيفيات دفعها بموجب المواد النصوص عليها في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث تدفع هذه الاقتطاعات الخاصة بالمدفوعات خلال شهر معين في العشرين يوما(20) الأولي للشهر الموالي لصندوق قابض الضرائب المختلفة الذي يتبع له المكلف، ويكون كل دفع مصحوبا بجدول اشعار مؤرخ و موقع من قبل الطرف الذي قام بالدفع مع ذكر تعيينه وعنوانه والشهر الذي تمت فيه الاقتطاعات و أرقام الوصولات المسلمة لأثبات تلك الاقتطاعات و رقم الدفتر الذي اقتطعت منه هذه الوصلات، وكذا المبلغ الإجمالي للمدفوعات الشهرية و المبلغ الكلي للاقتطاعات المطابقة[2].

بخصوص فرض العقوبات الواجب أخذها بعين الاعتبار إذا لم يقم المكلف الواجب عليه دفع هذه الاقتطاعات المنصوص عليها في القانون، أو قام باقتطاعات غير كافية بدفع مبلغ الاقتطاعات غير المتممة تضاف إليها نسبة 25%، كما يترتب عن عدم إيداع جدول الاشعار بالدفع ووفاء الحقوق المطابقة في الآجال المحددة تطبيق غرامة مالية على المدين تحدد بنسبة 10% إلى 25% في حالة إخطار الإدارة الضريبية الملزم بالاقتطاع بواسطة رسالة موصي عليها مع وصل استلام لتسوية وضعيته خلال شهر واحد [3].

[1]- عبد الحميد المنشاوي، الضريبة الموحدة (علما وعملا)، المكتب العربي الحديث، الاسكندرية، 1997، ص: 317.

[2]- المادة 110 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2010.

[3]- المادة 134-1 معدلة بموجب المادة 12 من قانون المالية لسنة 1990، والمادة 5 من قانون المالية 2000، و38 من قانون المالية لسنة 2001.

ولهذا النظام عدة مزايا منها الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، ويحقق مبدأ تحقق الضريبة بتحقق الإيراد بدلاً من الانتظار إلى نهاية السنة، وكذلك يضمن ويحقق للدولة إيرادا مستمرا ومتكررا على مدار السنة المإلية من جهة، إضافة على أنه يخفف العبء عن كاهل المكلفين، إذ أنهم وفقا لهذا النظام لا يشعرون بثقل الضريبة عليهم من جهة أخري.

من خلال ما تقدم نلاحظ أن المدين بالإيراد يكون مسؤولا عن اقتطاع دين الضريبة من المكلف قانونا بالضريبة، قبل توزيع الإيراد أو تسليمه إلىه، بحيث يؤول له الإيراد مخصوما منه الضريبة، كما يكون المدين بالإيراد مسؤولا عن توريد الضريبة إلى الخزينة العامة، ويمكن القول أن المكلف الأصلي أو المكلف بالضريبة هو الدائن بالإيراد أو المستفيد بالتوزيع الذي تحققت في شأنه الواقعة المنشئة للضريبة، أما المدين بالإيراد فلا يعدو أن يكون مسؤولا عن الوفاء بالضريبة للخزينة العامة للدولة [1]

ثالثا–تقسيط الضريبة.

الأصل في القانون الضريبي أن تحصيل الضريبة يتم دفعة واحدة، إلا المشرع تقديرا للظروف التي قد تحول بين المكلف والوفاء بالضريبة على هذا النحو، فقد أجاز في القانون الضريبي نظام جديد للتحصيل الضريبي يعرف بنظام تقسيط المبالغ المستحقة من دين الضريبة أو ما يعرف كذلك بنظام الدفع التلقائي للضريبة، حيث يرتكز هذا الأسلوب على فكرة مفادها أن يقدم المكلف جزء من مبلغ الضريبة المتوقع عن السنة قبل انتهائها على شكل أقساط تدفع مقدما، على أن تسوى هذه الاقساط المقدمة مع مقدار الضريبة الذي يتحدد بالإقرار السنوي في نهاية السنة الضريبية [2].

وبالتالي قد لا تنتظر الإدارة الضريبية إلى نهاية السنة حتى يقوم المكلف بتوريد الضريبة إلى خزينة الدولة، وإنما تلزمه بدفع مستحقات الضريبة مقدما عن طريق أقساط[3] (قد تكون شهرية أو ثلاثية أو سداسية) تتناسب مع دخله المتوقع و مقدار الضريبة التي يتوقع دفعها سنويا، و في نهاية السنة تتم التسوية النهائية بعد ضبط القيمة الواجب تحصيلها، فاذا كانت المدفوعات الضريبية أقل من دين الضريبة في ذمة المكلف قام المكلف بتسديد ما تبقي عليه من الضريبة، واما إذا كان إجمالي ما دفعه من أقساط يفوق مقدار الضريبة الواجب دفعها قامت مصلحة الضرائب بسداد مستحقاته أو قيدت له ذلك كأقساط مقدمة للسنة الضريبية التالية[4].

رابعا–أسلوب لصق الطابع: يستوفي مقدار الضريبة عن طريق ورقة مدفوعة القيمة من فئات مختلفة أو الصاق طوابع بريدية خاصة منفصلة.

خامسا–أسلوب الجدولة الاتفاقية: للتخفيف من عبء الضريبة وضمان حق الخزينة العامة في تحصيل الدين الضريبي أجاز المشرع طريقة أخري إلى طرق التحصيل المذكورة سابق، وهي طريقة

1– لبادة، أمجد نبيه، مرجع سبق ذكره، ص:157.

2– رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص:558.

3– حميد بوزيدة، جباية المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص :37.

4– يونس احمد البطريق واخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 67.

جدولة الدين الضريبي، و تعتبر من الطرق الشائعة في العديد من التشريعات ، حيث تساعد المكلف في حالة تعسره في تسديد ديونه الضريبية المترتبة عليه تجاه الإدارة الضريبية و التي تفوق مقدرته التكليفية، حيث يتقدم المكلف بطلب إلى قابض الضرائب يبرر فيه عدم قدرته علي الوفاء بمجل ديونه دفعة واحدة، والناتجة في أغلب الأحيان عن عمليات المراقبة و التفتيش التي تم اجراءها على دخل المكلف، وينتج عن هذا الاتفاق ابرام عقد بين الإدارة الضريبية ممثلة في شخص قابض الضرائب باعتباره الشخص المؤهل قانونا لأبرام هذه أجاز المشرع الضريبي عن طريق بعض القوانين الضريبية تقسيط الضريبة على المكلف وبشكل يحافظ على حق الخزينة، بناء على طلب المكلف إذا وجدت اسباب تستوجب ذلك، وتقسط الضريبة على أقساط، يحدد مقدار كل قسط وتاريخ استحقاقه ولأغراض تقسيط الضريبة يشترط بعض القوانين كما يلي[1]:

- أن يقدم المكلف طلب بتقسيط الضريبة المستحقة عليه يوضح فيه الأسباب التي تبرر تقسيط الضريبة وعجزه عن الوفاء بالتزاماته الضريبية
- قد يطالب المكلف بدفع دفعة مقدمة مع الطلب؛
- يتم تحرير مذكرة بالتقسيط توقع عليها الإدارة الضريبية بالموافقة على تقسيط الضريبة؛
- جرت العادة عند اصدار قرار بتقسيط الضريبة أن يحدد فيه المبلغ الذي دفع وعدد الأقساط المتبقية مع تحديد مبلغ كل قسط وميعاد إستحقاقه، ويجب إخطار المكلف بقرار التقسيط، وفي حال تخلف المكلف عن دفع أحد الأقساط في تاريخ استحقاقه تصبح كل الأقساط واجبة الدفع دون إنذار المكلف.

ولعل السلطات الضريبية تلجا وتتبع طريقة الأقساط المقدمة وذلك للتخفيف من حدة العبء الضريبي على المكلفين، حيث تجعله موزعا على عدة أقساط مما يجعل العبء الضريبي أخف نسبيا على المكلف مقارنة بالتوريد المباشر لكامل المدفوعات وجعل أداؤها سهلا وميسورا، مما يؤدي إلى انخفاض معدلات التهرب الضريبي، كما تمتز هذه الطريقة أيضا بتوفير موارد ضريبية متجددة، وضخ سيولة متدفقة على مدار السنة للخزينة العامة للدولة [2].

المطلب الثاني: التصريحات الضريبية وأنظمة الاخضاع الضريبي.

إن المشرع في أغلب الأنظمة الضريبية الحديثة أوجب التزاما ضروريا يتعين على المكلف القيام به، والذي يتمثل في تقديم التصريحات بالضريبة المستحقة في ميعادها، وعليه فإن هذا الإلتزام ذو شقين، فهو بصفة أساسية يلزم المكلف بالضريبة بأن يقوم به، كما يلزمه أيضا بأن يطلع الإدارة الضريبية علي دخله وأرباحه ورقم أعماله والعمليات التي يقوم بها، وبالتالي فهو ملزم بأن يقدم للإدارة الضريبية كل الوسائل والإجراءات

اللازمة في حالة ما طلبت منه لرقابة صحة وسلامة تصريحاته [3]

---

[1]– قاشي يوسف، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص:23.

[2] – بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص:152

[3]– رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1991، ص:55.

ومنه يمكن تعريف التصريح بأنه التزام قانوني يلتزم بمقتضاه المكلف أو من ألزمه القانون بذلك، بأن يقدم للإدارة الضريبية في الميعاد المحدد قانونا ونهاية كل فترة ضريبية مستند مكتوب بنتيجة نشاطه الخاضع للضريبة وفقا للنموذج المعد لهذا الغرض، يحدد فيه دين الضريبة المستحق من خلال تقدير الوعاء الضريبي وفقا للأوضاع التي يتطلبها القانون [1]،

وبالتالي فإن المكلف ملزم بتقديم تصريحا ضريبيا حسب الإجراءات والقواعد المنصوص عيلها قانونا وفي المواعيد المحددة، وذلك بكامل نتائج نشاطاته كما هو مبين ومطابق في دفاتره ومستنداته المحاسبية إلى الإدارة الضريبية، وتعد هذه الطريقة من أفضل الطرق المطبقة في أغلب التشريعات الضريبية المعاصرة خاصة إذا كانت حسابات المكلفة منتظمة في دفاتر ومؤيدة بمستندات سليمة، مما يتيح للمكلف الإلتزام بتقديم تصريح ضريبي مطابق لمقدار الدخل الحقيقي.

غير أن التطبيق السليم لهذه الطريقة يتطلب تعاونا بين المكلف والإدارة الضريبية، ويرتبط كذلك بطبيعة الضريبة وطبيعة النشاط الاقتصادي ومستوي الوعي الضريبي للمكلفين ومدي قدرة تنظيم وكفاءة الإدارة الضريبية في تقدير وعاء الضريبة تقديرا صحيحا، لتحقيق مبدأ العدالة الضريبة والملائمة في التحصيل ووفرة الحصيلة [2].

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف التصريح الضريبي على أنه بيان أو كشف أو نموذج تصدره الإدارة الضريبية، يتم إعداده وتقديمه من قبل المكلف بالضريبة، بحيث يتضمن بيانات ومعلومات تظهر الوعاء الضريبي والضريبة الواجبة على المكلف سدادها عن الفترة الزمنية المحددة وفقا للقانون.

ومما تجدر الإشارة إليه ان النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي، لذي نجد العديد من التصريحات التي يلتزم المكلف بالضريبة القيام بها تجاه الإدارة الضريبية عند ممارسته أي نشاط يحقق الواقعة القانونية لفرض الضريبة، وبالتالي يمكن التطرق إلى أهم التصريحات الضريبة في النظام الضريبي الجزائري.

الفرع الأول: مفهوم وانواع التصريحات الجبائية.

وفقا للنظام الضريبي المعمول به في التشريع الجزائري كونه نظام تصريحي، ألزم المشرع كافة المكلفين بتقديم مجموعة من التصريحات المختلفة وفقا لنماذج تصدرها الإدارة الضريبية ويكون فيها الاكتتاب فيها تبع للآجال المحددة في القانون، ومن بين هذه التصريحات نجد:

أولا–التصريح بالوجود: (Déclaration d'existence)

مما لا شك فيه أن الضريبة تفرض على كل الأشخاص الذين تحققت لهم الواقعة المنشئة للضريبة بغض النظر عن وضعيتهم القانونية تجاه التزاماتهم الضريبية، وبالتالي ألزم المشرع الضريبي المكلفين الخاضعين للضريبة بتقديم هذا التصريح إلى الادارة الضريبية والذي يعتبر كتاريخ لبداية النشاط ونشوء

[1] – زكريا أحمد بيومي، مرجع سبق ذكره، ص: 101.

[2] – خالد شحادة واحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص: 192.

علاقة الإلتزام بين المكلف والادارة الضريبية [1]، فمنذ هذا التاريخ تبدأ الإلتزامات الضريبية على عاتق المكلف.

ونخلص من مما تقدم أن هذا الإجراء خاص بالمكلفين الجدد وهم الأشخاص الطبعيين أو المعنويين الذين يمارسون نشاط تجاري أو صناعي أو مهني خاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة وللضريبة على الدخل الإجمالي، أو الضريبة على أرباح الشركات، بحيث يتعين على هذه الفئة من المكلفين بالضريبة الإلتزام بتقديم نموذج تصريح بالوجود (**G 8**)، وفيما يخص الإلتزام ومكان تقديم التصريح فلقد نصت المادة 183 على أنه يتم اكتتاب التصريح بالوجود في الإلتزام أقصاه ثلاثين (30) يوم الأولى من بداية النشاط الموجب لفرض الضريبة وفقا للنموذج المقدم من طرف الإدارة الضريبة ، إبتداء من بدء النشاط ويتم التصريح بالوجود لدى مفتشية الضرائب المختصة اقليميا التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط[2].

ويجب أن يتضمن التصريح بالوجود المعلومات التالية:

- الاسم واللقب؛
- العنوان بالجزائر وخارج الجزائر إذا كنتم مكلفين بالضريبة ومن جنسية أجنبية،
- نسخة مطابقة قانونا لشهادة الازدياد، معدة قانونا ومستخرجة من مصالح الحالة المدنية التابعة لبلديات التي ولد فيها المكلفون ذوي الجنسية الجزائرية أو الاجنبية؛

كما يدعم التصريح بالوجود بنسخة مطابقة لعقد أو عقود الدراسات أو الأشغال التي يتولى الاشخاص الأجانب المقيمين بالجزائر القيام بها وإنجازها في الجزائر [3].

و في حالة مخالفة الأحكام القانونية من طرف المكلف المتمثلة في عدم تقديمه تصريحا ضربيا عن النشاط الخاضع للضريبة، أو تقديم تصريح غير صحيح، بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته أو لا يرفق معه جميع البيانات والوثائق المؤيدة لما هو مسجل ضمن التصريح الضريبي، أو يدرج بعض التكاليف متعمدا لتخفيض الضريبة المستحقة عليه أو عدم تقديم التصريح، يترتب عليه عقوبات غرامات جبائية [4]، كما هو منصوص عليه في المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة محددة تقدر بـ (30.000) دج[5].

أما فيما يخص المكلفين الخاضعين للرسم على القيمة المضافة وجب عليهم إكتتاب التصريح المطابق للنموذج المقدم من طرف الإدارة الجبائية خلال 30 يوم من بداية النشاط ويتم تقديمه إلى مفتش الضرائب الذي يتبعون إليه، ويذكر في هذا التصريح المعلومات التالية [6]:

1– يوسف قاشي، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص:67.

2– المادة 183 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2014.

3- Ministre Des Finances، Calendrier Fiscal، Direction De La Législation Fiscal Sous-Direction Des Relations Publiques Et De L'information، Algérie، Edition 2004, p : 7.

4– يوسف قاشي ، محاضرات في مقياس المنازعات الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص:68.

5– المادة 194 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 2011.

6– المادة 51 من قانون الرسم على رقم الاعمال سنة 2014.

- الاسم واللقب، وإذا تعلق الأمر بالشركة يذكر عنواها؛
- رقم التعريف الإحصائي للمؤسسة؛
- موقع المؤسسة أو المؤسسات التي تستغلها؛
- موقع المؤسسة أو مؤسسات المصنع، وكذلك الاسم والعنوان إذا كان ينتج بواسطة الغير؛
- موقع محل أو محلات البيع التي يمتلكها؛
- طبيعة السلع أو المواد أو الأشياء التي ينتجها أو يتاجر فيها؛
- عنوان ومقر الشركات.

وحسب ما نصت عليه المادة 52 من قانون الرسم على رقم الاعمال، ألزم المشرع الشركات والجهات الخاضعة لها بان تقدم تصريحها الضريبي السنوي مرفقا بنسخة مطابقة من قانونها الأساسي مصادق عليها بالإمضاء من طرف المسير أو المدير، وفي حالة عدم النص عليها في قانونها الأساسي توجب عليها تقديم نسخة من مداولات الإدارة أو مجلي المساهمين مصادق عليها[1].

ثانيا–التصريح الشهري والفصلي.

هو تصريح وحيد يعتبر كجدول إشعار بالضريبة والرسوم المحصلة نقدا أو عن طريق الاقتطاع من المصدر أو التسبيقات على الحساب، يخص الضريبة على أرباح الشركات والضريبة على الدخل الإجمالي بما فيها الرواتب والأجور وما يترتب عنها، ومداخيل الأموال المنقولة والارباح غير التجارية والرسم الداخلي على الاستهلاك والرسم على القيمة المضافة أو الرسم على النشاط المهني.

وبالتالي ألزم القانون الضريبي المكلفين الخاضعين للضريبة بأن يكتتبوا تصريحا شهريا أو فصليا (Declaration Mensuelle) أو فصليا (Declaration Trimestrielle) ونموذج رقم 50 يقوم مقام حافظة إشعار بالتسديد، أما أن يكون حسب (النموذج G50 لون ازرق) ، الخاص بالمؤسسات الخاضعين و التابعين للنظام الحقيقي لفرض الضريبة، أو (النموذج G50 لون بني) من طرف الإدارات العمومية، بمجمل الضرائب والرسوم المدفوعة عن طريق الاقتطاع من المصدر أو نقدا لدي قباضة الضرائب التابعين لها وهذا قبل العشرين (20) يوم الأولي من الشهر الموالي الذي تم في تحقيق رقم الأعمال وذلك وفقا للنموذج التي تحدده الإدارة الضريبية [2].

ثالثا: التصريحات السنوية:

ويقصد بها التصريحات التي ألزم المشرع الضريبي الشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات لتقديمها سنويا كوسيلة للوقوف والتعرف على نتيجة نشاط الشركة من ربح أو خسارة، فالتصريح السنوي ما هو في الواقع إلا إعتراف من الخاضعين للضريبة بمقدار ما تحقق من أرباح أو خسائر

---

[1]– المادة 52 من قانون الرسم على رقم الاعمال سنة 2014، مرجع سبق ذكره.

[2] – سمية فحموش، سمية فحموش، دور المراجعة الجبائية في تحسين جودة التصريحات الجبائية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة الجزائر،2010/2009، ص61.

نتيجة مزاولة النشاط الخاضع للضريبة في السنة السابقة [1]، ولما كان وعاء الضريبة على أرباح الشركات هو الأرباح الحقيقية التي تحققها الشركة من ممارسة نشاطها أيا كانت طبيعته، لذلك نجد أن المشرع ألزم المكلفين الخاضعين للضريبة علي أرباح الشركات أو للضريبة علي الدخل الإجمالي أو الضريبة الجزافية الوحيدة أن يقدموا تصريحات سنوية كما يلي[2]:

1- **بالنسبة للدخل الإجمالي:** يتعين على الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي أن يقوموا بالاكتتاب قبل 30 افريل من كل سنة لدي مفتشية الضرائب المباشرة لمكان إقامتهم، وذلك بتقديم تصريحا بدخلهم الإجمالي حسب نموذج (**G1**)، مصحوبا بقائمة الأشخاص المعتبرين جبائيا تحت مسؤوليته [3].

أ- **بالنسبة إلى للتصريحات الخاصة بالأرباح المهنية:** يتعين عليه الإكتتاب على الأكثر يوم 30 افريل من كل سنة بتصريح خاص وفقا للنموذج (**G11**) المقدم من طرف المديرية العامة للضرائب، يتحدد فيه مبلغ الربح الصافي الذي تم تحقيقه خلال السنة الضريبية أو السنة السابقة، أما في حال تحقيق خسارة أو عجز يتم تقديم التصريح متضمنا مبلغ الخسارة وفقا للشروط المنصوص عليها في القانون.

ب- **بالنسبة للرواتب والأجور:** نصت المادة 75-3 من قانون الضرائب المباشر والرسوم المماثلة على أنه يتعين على كل شخص طبيعي أو إعتباري يدفع مرتبات أو أجور أو تعويضات أو أتعاب أو معاشات وريوع عمرية، أن يقدم إلى مفتشية الضرائب المباشرة لمكان اقامته أو مقر مؤسسته أو المكتب الذي إجري فيه الدفع خلال السنة السابقة، على الأكثر يوم 30 افريل من كل سنة، بتقديم نموذج (G29) مرفقا بجدول خاص لكل واحد من المستفيدين يتضمن المعلومات التالية:

- الاسم واللقب والعنوان؛
- الحالة العائلية؛
- المبلغ الإجمالي قبل خصم الاشتراكات والتأمينات الاجتماعية والاقتطاعات الخاصة وكذلك المبلغ الصافي بخص كل هذه الاقتطاعات.

2- **التصريحات المتعلقة بالضريبة على أرباح الشركات:** يجب على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للضريبة على أرباح الشركات، وكل شخص طبيعي إختار الخضوع للضريبة على أرباح الشركات أن يكتتب تصريحا سنويا من نوع نموذج (G4) لدى مفتشية الضرائب قبل 30 افريل من كل سنة في مكان وجود المقر الاجتماعي، أو المقر الأساسي لنشاطه [4].

3- **بالنسبة إلى الضريبة الجزافية الوحيدة [5]:**

---

[1] – منصور احمد البديوي ومحمد رشيد الجمال، دراسات في المحاسبة الضريبية، الدر الجامعية، الإسكندرية، بدون سنة، ص:260.

[2]- DIRECTION GENERALE DES IMPOTS, CALENDRIER FISCAL, Edition 2017, P :10 .

[3]- Direction Générale Des Impôts, Calendrier Fiscal, Edition 2014, P : 10

[4]- المادة: 18 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2010.

[5]-, Direction des Relations Publiques et de La Communication, Edition 2017.

أ- **التصريح التقديري:** يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة اكتتاب تصريح تقديري نموذج (G12) وإرساله إلى مفتش الضرائب التابع له مكان ممارسة النشاط، ويجب أن يتم اكتتاب هذا التصريح في الفترة الممتدة ما بين الأول والثلاثين من جوان من كل سنة.

ب- **التصريح التكميلي:** يجب على المكلفين بالضريبة اكتتاب تصريح تكميلي في الفترة الممتدة من 20 يناير إلى 15 فيفري من السنة (ن+1)، ودفع الضريبة في حالة تحقق رقم أعمال يتجاوز ذلك المصرح به في التصريح التقديري في السنة (ن).

وبالتالي يمكن عرض بعض المزايا بالنسبة للخاضعين للضريبة المترتبة على نتائج تقديم التصريحات بمعلومات دقيقة وصحيحة وفي ميعادها على النحو التالي [1]:

- تقديم التصريح في الميعاد يجنب المكلف عقوبة الغرامة المالية المقررة على الامتناع عن تقديم التصريح أو عدم المطابقة للحقيقة؛
- تلعب التصريحات الضريبية دورا مهما في الحصر الضريبي للمكلفين وتوسيع نطاق المجتمع الضريبي؛
- تقديم المكلف للتصريح الضريبي ممثلا لحقيقة أعماله ونشاطه يجنبه عقوبة الغرامة المالية المقررة عليه في حالة ما إذا تم إدراج مبلغ الضريبة في التصريح الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائيا؛
- يعد التصريح الضريبي ركنا أساسيا في ربط الضريبة إذا إعتمدته مصلحة الضرائب ويمد الخزينة العامة للدولة بالحصيلة المسددة من واقع هذه التصريحات؛
- سداد الضريبة من واقع التصريحات يخفف عبء الضريبة على المكلفين ويقلل من تراكم المتأخرات الضريبة.
- يقع عبء إثبات مخالفة التصريحات للحقيقة على مصلحة الضرائب، وبخلاف الحال عندما لا يقدم المكلف هذا التصريح ويتم ربط الضريبة بناءً على تقدير مصلحة الضرائب لها فان عبء إثبات ما يناقض هذا الربط يقع على المكلف،
- في حالة تقديم التصريحات بالزيادة في الضرائب المستحقة، التزمت مصلحة الضرائب برد الزيادة طالما لا توجد مستحقات ضريبية سابقة أو لم يطلب المكلف باستخدام هذه الزيادة لسداد أية مستحقات ضريبية في المستقبل.

رابعا-شروط تقديم التصريح الضريبي:

عند تقديم التصريح الضريبي يجب ان يكون مستوفي الشروط التالية:

---

[1] - بيومي أحمد زكريا، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 110-111.

- أن يكون التصريح موقعا من المكلف أو من ينوب عنه قانونا ومشتملا على البيانات الأساسية مثل الاسم، اللقب، والاسم التجاري، عنوان مركز النشاط، الرقم الجبائي للمكلف، ويسري هذا الشرط على مختلف التصريحات؛
- أن يكون التصريح مشتملا على تفصيلات لأجمالي الدخل، بما في ذلك الدخل السنوي وكذا النفقات والأعباء والاستقطاعات القانونية المتعلقة بالدخل المسموح بخصمها، مع بيان صافي الدخل الخاضع للضريبة، أو الخسائر المحققة إن وجدت مع إرفاق كافة المستندات والوثائق المؤيدة لما ورد في التصريح كما هي محددة في النموذج المقدم؛
- أن تكون جميع الوثائق والمستندات المقدمة موقعة من طرف المكلف، وبالنسبة لكبار المكلفين يجب أن يصادق المحاسب القانوني على تلك المرفقات إلى جانب توقيع المكلف.

خامسا–عقوبات التأخير لعدم تقديم التصريحات:

1- عقوبة عدم تقديم التصريح السنوي:

بموجب المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة تفرض تلقائيا غرامة جبائية على كل مكلف لم يقدم التصريح السنوي حسب الحالة فيما يخص الضريبة على الدخل الإجمالي IRG تبدأ من 25 % لتنخفض هذه الزيادة إلى10%، وكذلك الضريبة على أرباح الشركات IBS إلى20%، ضمن ما هو محدد في المادة 372 من القانون السابق إثر تقديم التصريح بعد انقضاء الآجال المحدودة [1].

2- عقوبة التأخير في تقديم التصريح:

يؤدي التأخير في إيداع التصريح في الإلتزام المحدد قانونا إلى زيادة نسبية في قيمة الضرائب والرسوم المتعلقة وهي تختلف باختلاف مدة التأخير كما يلي:

- 10% إذا كان التأخير لا يتعدى شهرا واحدا.
- 20% في حالة ما إذا لم يتعدى مدة التأخير شهرين [2]25%.

في حالة عدم تقديم التصريح في مدة ثلاثين يوما التي تلي تاريخ التبليغ القاضي بموجب تقديم التصريح ضمن هذا الإلتزام.

بالإضافة إلى قانون المالية لسنة 1996 إستحدثت المادة 29 لتكميل المادة من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بإضافة الفقرة الاتية: إن إيداع المتأخر للتصريحات من طرف الأشخاص الذين يستفيدون من إعفاء أو نتائج يعرض أصحابها إلى غرامة مالية وهي كما يلي:

- 2500دج عندما تكون مدة التأخير شهرا واحد؛
- 5000دج عندما يتجاوز التأخير شهرا واحد أو يقل عن شهرين.

---

[1]– المادة: 372 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، 2010، مرجع سبق ذكره.

[2]– المادة: 17 من قانون المالية لسنة 1996.

الفرع الثاني: أنظمة الاخضاع في التشريع الجزائري

فرق المشرع بين موضوع الإلتزام بالضريبة وهو إلتزام المكلف بدفع المبلغ المستحق من دين الضريبة وبين الوعاء الذي يمثل المال الذي تفرض عليه الضريبة، ومنه إعتمد المشرع الجزائري على عدة أنظمة لفرض الضريبة، منها نظام الربح الحقيقي والنظام الجزاف والمراقب والمبسط، التي نستعرضها فما يلي:

1-فرض الضريبة حسب نظام الربح الحقيقي:

يعتبر نظام الربح الحقيقي من أهم أنظمة فرض الضريبة انطلاقا من المبادئ المحاسبية التي تبرز أهمية المحاسبة الضريبية في ذلك على اعتبارها إحدى فروع علم المحاسبة والتي تعني عرض البيانات المحاسبية اللازمة لغرض تحديد الربح الجبائي وفق احكام القانون الجبائي،

يخضع لنظام الربح الحقيقي الأشخاص المعنويين الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي حدود(30.000.000) د.ج، وذلك لتحديد الربح الذي يندرج في أساس ضريبة الدخل الإجمالي، كما تخضع لنظام الربح الحقيقي وجوبا أيضا الأرباح المحققة من قبل شركات الأشخاص والأرباح التي يحققها تجار الجملة وأصحاب الامتيازات والأشخاص الذين تم استثنائهم من الضريبة الجزافية الوحيدة[1]، و الأشخاص المذكورين في المادة 95 من قانون الرسوم على رقم الأعمال، وكذا الأرباح الناتجة عن عملية إيجار العتاد أو مواد الاستهلاك الدائمة إلا إذا كانت هذه العمليات تكتسي طابعا ثانويا أو ملحقا لمؤسسة صناعية أو تجارية [2].

ويتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين لهذا النظام الإلتزام بالإجراءات التالية:

أ-ألزم المشرع الأشخاص الخاضعين لنظام الربح الحقيقي بالاكتتاب على الأكثر 30 أبريل من كل سنة لدى مفتش الضرائب الذي يتبع له مكان تواجد مقر المؤسسة أو الإقامة الرئيسية المهنية تصريحا بمبلغ ربحهم الصافي للسنة أو للسنة المالية السابقة، وعندما ينتهي الإلتزام إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يؤجل تاريخ الاستحقاق إلى اليوم الأول المفتوح الموالي [3].

ب-كما يلزم لتحديد الربح الحقيقي مسك محاسبة مطابقة للقوانين والأنظمة المعمول بها من طرف الخاضعين للضريبة، تشمل كل الوثائق المحاسبية ودفاتر الجرد والوثائق الخاصة بالإيرادات والنفقات التي تثبت صحة النتائج المبينة في التصريح المقدم وذلك كما تحددها وتطلبها مصلحة الضرائب [4].

2-فرض الضريبة حسب النظام المبسط: استحدث هذا النظام بموجب قانون المالية لسنة 2008 [5]، حيث اخضع فيه المشرع الأشخاص الذين يحققون أرباح صناعية أو تجارية وعير تابعين لنظام

---

[1] – القانون رقم 06-12 المؤرخ في 2006/12/26، المتضمن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية (ج.ج.د.ش) المؤرخة في2006/12/27، العدد 85.

[2] – المادة 17: معدلة بموجب المواد 4 من ق م لسنة 1995، 3 من ق م لسنة 1996، وملغاة بموجب المادة 200 من ق م لسنة 2002 (تنقل هذه الأحكام إلى قانون الإجراءات الجبائية) والمادة 3 من ق.م لسنة 2003.

[3] – المادة 2: من قانون المالية 2010.

[4] المادة 148: من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2017.

[5] – القانون رقم 07-12 المؤرخ في 2007/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 2008، المادة 3 الجريدة الرسمية العدد 82، ص:04.

الضريبة الجزافية الوحيدة والذين لا يتعدى رقم أعمالهم (10.000.000) دج، إلا أن تم تعديل هذا القانون من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2011، اين حدد المشرع مجال الخضوع للنظام المبسط، فأصبح يخضع لهذا النظام الأشخاص المكلفون بالضريبة غير التابعين للضريبة الجزافية الوحيدة الذين يزيد رقم أعمالهم عن (10.000.000) دج ويقل عن (30.000.000) دج[1]، و يتعين علي الأشخاص الخاضعين لهذا النظام الإلتزام بما يلي:

أ- اكتتاب تصريح، قبل30 أفريل من كل سنة، يتضمن مبلغ الربح الخاضع للضريبة المتعلق بالسنة أو السنة المالية السابقة، وإذا حققت المؤسسة خسارة، يقدم التصريح المتضمن مبلغ الخسارة ضمن نفس الشروط المنصوص عليه.

ب- يتعين على المكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام المبسط أن يقدموا الوثائق التالية:

- ميزانية ملخصة؛
- حساب مبسط للنتيجة الجبائية يبين الربح الإجمالي وكذا المصاريف والأعباء؛
- جدول الإهتلاكات؛
- كشف المؤونات؛
- جدول تغيرات المخزون.

كما أن التشريع الجبائي يتيح للأشخاص الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة طلب الخضوع للنظام المبسط من خلال تقديم طلب إلى المصالح الجبائية، يتضمن طلب الخضوع للنظام المبسط، وفي ذات الإطار يتيح القانون للمكلفين الخاضعين للنظام المبسط تقديم طلب من اختيارهم للخضوع للنظام الحقيقي لفرض الضريبة إذا كان هذا المكلف يملك محاسبة منتظمة ودقيقة.

3-فرض الضريبة حسب النظام المراقب:

بناءا على قانون **المالية** لسنة 2015 فقد تم إلغاء النظام المبسط ونظام التصريح المراقب لفرض الضريبة وذلك بموجب المادة السادسة من أحكام هذا القانون. إلا أنه أمكن للتشريع الجبائي حصر وتحديد الدخول المتأتية من مزاولة المهن الحرة المهن التي تعتمد على الطابع الفكري والقدرات الذهنية والمعارف العلمية الشخصية والمهن المستقلة، مثل الأطباء والصيادلة المهندسين المعماريين وخبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين والموثقين والمحضرين القضائيين والمحامين والمترجمين... الخ [2].

ولقد منح المشرع للمكلفين الخاضعين للضريبة الجزافية الوحيدة أن يختاروا الخضوع للضريبة حسب نظام الربح الحقيقي، بشرط أن يتم إبلاغ الإدارة الضريبة قبل أول فبراير من السنة الأولى التي يرغب فيها المكلف تطبيق نظام الربح الحقيقي، ويبقي الإختيار ساري المفعول للسنة المعنية والسنتين المواليتين ويكون هذا الإختيار لا رجعة فيه.

---

[1] - القانون رقم 11-11 المؤرخ في 2011/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة التكميلي لسنة 2011، المادة 2، الجريدة الرسمية العدد 40، ص:04.

[2] -جباية المهن الحرة، المديرية العامة للضرائب، لسنة 2017، ص:11.

أما في حالة ما إذا تجاوز رقم الأعمال السنوي* للخاضعين للضريبة مبلغ (30.000.000) دج، فإنه يفرض عليهم الخضوع لنظام الربح الحقيقي إجباريا.

يجب على المكلفين بالضريبة الخاضعين لهذا النظام أن يمسكوا سجلا يوميا، مرقما وموقعا من قبل رئيس مفتشية الضرائب التابعة لدائرتهم، وأن يقيدوا فيه يوما بيوم، دون بياض ولا شطب إيراداتهم ونفقاتهم المهنية بالتفصيل.

4- **النظام الجزافي:** يخضع لهذا النظام كل مكلف لا يتعدى رقم أعماله (30.000.000) دج أو يساويه، ويمتد هذا النظام لمدة سنتين، ويقترح رئيس مفتشية الضرائب على المكلف الخاضع لهذا النظام حسب النشاط الممارس تقديم التصريح عن نموذج (C 9) وهي وثيقة رسمية تحمل معلومات عن المكلف من إسم ولقب وعنوان والمبلغ السنوي والتقسيط حسب ثلاثي وترسل إلى القابض من الإلتزام تحصيلها في مواعيد استحقاقها بعد إرسال نسخة إلى المكلف.

عندما ينتهي الإلتزام إيداع التصريحات يوم عطلة قانونية، يمدد الإلتزام الاستحقاق إلى أول يوم مفتوح يليه [1].

إضافة إلى التصريح الإجمالي بالمداخيل، ينبغي اكتتاب التصريحات الخاصة التالية:

الجدول رقم (3-1): مختلف تصريحات المداخيل النوعية في إطار الضريبة على الدخل الإجمالي.

فئة المداخيل	نضام فرض الضريبة	نموذج التصريح	أخر الإلتزام لإيداع التصريحات	مكان إيداع التصريحات
أرباح مهنية	النظام الحقيقي	سلسلة G11	على الأكثر 30 افريل من كل سنة	-مفتشية الضرائب التي يتبع لها ممارسة النشاط. -وفي حالة تعدد الاستغلالات في المفتشية التي يتبع لها مقر الشركة أو مقر أو المؤسسة الرئيسي.
	النظام المبسط	سلسلة G11		
مداخيل فلاحية	النظام الجزافي	سلسلة G15	على الأكثر 30 افريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان الاستغلال
مداخيل رؤوس الأموال المنقولة	-	-	على الأكثر 30 افريل من كل سنة	مفتشية الضرائب التي يتبع لها المواطن الجبائي للمستفيد
رواتب وأجور	-	سلسلة G29	على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة (تصريح يكتتب من طرف المستخدم أو المدين)	-مفتشية الضرائب التي يتبع لها مسكن رب العمل أو مقر مؤسسته أو المكتب الذي قام بعملية الدفع. -مديرية المؤسسات الكبرى بالنسبة للمكلفين بالضريبة التابعين لها مهما كان محل دفع المداخيل الخاضعة للضريبة.

Source : Guide Pratique de Contribuable, DGI , DRPC , Sahel ,2009, p : 67.

المطلب الثالث: كيفيات تحصيل الضرائب في النظام الضريبي الجزائري

إن عملية تحصيل الضرائب وتوريدها للخزينة العامة للدولة يتطلب مجموعة من الإجراءات والقواعد الضريبية، ومما تجدر الإشارة إليه أن قوانين الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة المالية منذ 1992 شهدت عدة تعديلات جوهرية مست كل أصناف الضرائب، خاصة فيما يتعلق بطرق حسابها وكيفيات

* – رقم الاعمال الواجب ادراجه هو: من دون الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للخاضعين لهذا الرسم، اما بالنسبة لغير الخاضعين فالرسم على القيمة والمضافة محسوب.

[1]– المادة 18 من قانون الضرائب والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 2 من قانون المالية لسنة 2010.

تحصيلها، وعليه عمد المشرع إلى توضيح كل هذه الإجراءات والطرق للمكلف لتسهيل عملية تحصيلها وتوريدها.

الفرع الأول: كيفية دفع الضريبة على أرباح الشركات:

تدفع الضريبة على أرباح الشركات وفق النظام التلقائي (Paiement Spontané) تبعا لنظام الأقساط المؤقتة (Les Acomptes) كمبدأ عام، وفي حالات خاصة يطبق فيها نظام الاقتطاع من المصدر (Retenue à La Source) [1].

1- **نظام الدفع التلقائي (الأقساط المؤقتة)** [2]: وتمثل هذه الطريقة الأداة الأساسية لدفع الضريبة على أرباح الشركات، وحسب هذا النظام تحسب الضريبة من طرف المكلف نفسه وتسدد تلقائيا إلى صندوق قابض الضرائب دون اصدار مسبق للجدول من طرف مصالح الإدارة الضريبية، ويخضع دفع الضريبة على أرباح الشركات حسب نظام الأقساط المؤقتة إلى ثلاثة أقساط وقتية، وذلك للتخفيف على المكلف من عبء الضريبية في حالة دفع المبلغ دفعة واحدة، لذلك سمح المشرع على دفعها على شكل أقساط متمثلة في تسبيقات وفقا للمواعيد التالية:

- التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى 20 مارس؛
- التسبيق الثاني: من 20 ماي إلى 20 جوان؛
- التسبيق الثالث: من 20 أكتوبر إلى 20 نوفمبر؛

رصيد التصفية (Solde de Liquidation): يتم يوم إيداع التصريح السنوي قبل 01 افريل من كل سنة.

أ– حساب الأقساط:

يتم حساب الأقساط الضريبية ودفعها إلى قابض الضرائب المختص من طرف المكلفين بالضريبة الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات دون إخطار مسبق، يجب أن تحسب الأقساط على أساس الربح الخاضع للضريبة بالنسبة العادية للسنة المالية السابقة (تسمى السنة المالية المرجعية).

يمكن أن تتشكل السنة المالية المرجعية من [3]:

- أرباح أخر سنة مالية مقفلة عند تاريخ استحقاقها؛
- أرباح أخر فترة للخضوع للضريبة عندما لا تختتم سنة مالية خلال السنة؛
- الأرباح المؤجلة لفترة اثني عشر (12) شهرا، في حالة سنة مالية بمدة أقل أو تفوق من سنة (01) واحدة.

على أن يساوي مبلغ كل تسبيق 30 % من الضريبة المتعلقة بالربح المرجعي.

ولتحيد قيمة التسبيق الأول للسنة المالية (ن) يتم تقديره بعنوان السنة المالية للسنة السابقة (ن–1) على أساس الربح الخاضع للضريبة، بشرط ان تكون قيمة التسبيق الأول في حدود 30% من أرباح السنة

---

[1] - Guide Pratique de Contribuable,2009, op.cit. :44.

[2] – قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدل بالقانون القانون 09–09المؤرخ في 2009/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 78 المؤرخة في 2009/12/31.

[3] – المادة :151، من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، مرجع سبق ذكره.

المالية السابقة، أما إذا تعذر حسابه على هذا الأساس يمكن اللجوء إلى أرباح السنة المالية المقفلة ما قبل الأخيرة (ن–2)، ويسوى مبلغ هذا التسبيق عند دفع أقرب تسبيق لاحق.

اما فيما يخص المؤسسات المنشأة حديثا، أي عدم وجود دورة أخيرة فإن مبلغ التسبيقات يحسب على أساس 5 % من الرأسمال الاجتماعي للمؤسسة.

مبلغ الضريبة المحسوبة الواجبة الدفع = رأسمال المؤسسة × 5 %

قسط كل تسبيق = 30 % من مبلغ الضريبة المحسوبة الواجبة الدفع

في حالة تغيير مكان فرض الضريبة بعد استحقاق القسط الأول، فإنه يتعين دفع الأقساط الموالية إلى صندوق قابض الضرائب المخول له قبض القسط الأول.

ب- **متبقى التصفية:** تتم تصفية الرصيد المتبقي من الضريبة من طرف المكلفون تلقائيا دون إنذار مسبق بعد خصم الأقساط المدفوعة في الإلتزام أقصاه يوم إيداع التصريح المنصوص عليه، ويتم تسديد رصيد التصفية عن طريق التصريح السنوي بالنموذج (G50) الذي يعتبر كجدول إشعار بالتصريح [1].

اما الأشخاص التابعين إلى مديرية المؤسسات الكبرى يتوجب عليهم دفع أقساط التسبيقات من خلال الآجال التالية [2]:

- التسبيق
- الأول 20مارس؛
- التسبيق الثاني 20جوان؛
- التسبيق الثالث ى20نوفمبر ؛

رصيد التسوية يدفع يوم إيداع التصريح السنوي أي قبل 01 افريل من كل سنة.

2-نظام الاقتطاع من المصدر (Retenue à La Source):

حدد المشرع الضريبي الجزائري بعض المداخيل حسب نوعية النشاط وكذا مبدأ الإقامة في إقليم الدولة، ويشمل نظام الاقتطاع من المصدر بعض المداخيل وفقا للآجال المحددة التالية:

- تأجير قاعات الحفلات والعاب السيرك الحفلات السوقية، بحيث يتم التسديد عن طريق الدفع المباشر خلال ليوم العشرين الأولى (20) من الشهر الموالي الذي تم خلاله القبض؛
- الاقتطاع المطبق على مداخيل القيم المنقولة، بحيث يتوجب على الأشخاص الذين يقومون بتوزيع مداخيل القيم المنقولة أو يقومون بدفع فوائد، باقتطاع من المصدر الضريبة على أرباح الشركات وذلك خلال العشرين يوم الأولى من الشهر الموالي لشهر الدفع أو التوزيع؛

[1]–المادة :356 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، المعدلة بموجب المادة: 06 من القانون 15–18 المؤرخ في 2015/12/30 المتضمن قانون المالية 2016، الجريدة الرسمية العدد: 72 المؤرخة في 2015/12/31.

[2]- Le System Fiscale Algérien، DGI , DRPC , Sahel ,2009,p :43.

- مداخيل الشركات الأجنبية يجب تسديد الاقتطاع المطبق على هذه الشركات قبل الواحد والعشرين (21) من الشهر الموالي لعملية الدفع، التي يقوم بها المتعامل الاقتصادي لصالح هذه الشركات.

الفرع الثاني: كيفية تحصيل الضريبة على الدخل الإجمالي:

إن طريقة حساب الدخل الخاضع لضريبة الدخل الإجمالي حسب المادة 85 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، هو الدخل الإجمالي الصافي السنوي الذي يتحصل عليه المكلف بالضريبة بعد خصم مختلف التكاليف والتخفيضات المسموح بها قانونا.

الدخل الإجمالي الصافي = الدخل الإجمالي الخام –التكاليف والتخفيضات

وتجدر الإشارة أن الضريبة على الدخل الإجمالي في الجزائر يتم حسابها وفقا للجدول التصاعدي المقسم على شكل شرائح، يطبق على كل شريحة نسبة معينة [1].

وقد شهد الجدول التصاعدي عدة تعديلات وتغيرات وفقا لتعديلات الواردة في قوانين المالية من فترة إلى أخري، حيث كان أخر تعديل المتضمن قانون المالية لسنة 2008.

ولقد حدد المشرع الضريبي طرق أو كيفيات لتحصيل واستقطاع ضريبة الدخل الإجمال على النحو التالي:

أولا–نظام التسبيقات على الحساب [2]:

يخضع المحقق من طرف المكلفين بالضريبة التابعين للنظام الحقيقي لجدول الضريبية على الدخل الإجمالي حيث يتعين على المكلف بالضريبة في هذه الحالة دفع تسبيقات على الحساب، ولقد حددت التنظيمات واللوائح آجال دفع هذه التسبيقات والمدة الزمنية الفاصلة بينهما كما يلي:

- التسبيق الأول: من 20 فيفري إلى غاية 20 مارس؛
- التسبيق الثاني من 20 ماي إلى غاية 20 جوان؛
- ويكون الإلتزام رصيد التصفية في اليوم الأول من الشهر الثالث الموالي لشهر ادراج الجدول في التحصيل.

أما فيما يخص مبلغ كل تسبيق فلقد حدد هذا المبلغ بنسبة 30% من مجموع المساهمات التي تقع على عاتق المكلفين والواردة في الجداول المتعلقة بالسنة الأخيرة التي وجبت عليه الضريبة برسمها.

ملاحظة:

- يخص دفع التسبيقات المذكورة أعلاه المكلفين بالضريبة غير الأجراء الذين قيدوا بمبلغ يفوق مبلغ الضريبة المستحقة بعنوان السنة المالية المنصرمة 1500 دج؛

---

[1] – ناصر مراد، **تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر**، مجلة جامعة دمشق العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الثاني، سوريا،2009، ص:182.

[2]- Guide Pratique de Contribuable, op.cit., p : 86.

- يتم أداء الضريبة على الدخل بعنوان السنة التي تلي السنة التي حققت فيها الأرباح المعتمدة كأساس لحساب الضريبة؛
- يتعين على الأشخاص الطبيعيين تسديد مبلغ 5.000دج بعنوان الضريبة على الدخل صنف الأرباح الصناعية والتجارية قيما يخص كل سنة مالية مهما كانت النتيجة؛
- يخضع للربح المحقق من طرف المكلفين بالضريبة التابعين للنظام المبسط للضريبة على الدخل الإجمالي بمعدل 20 % محرر من الضريبة.

ثانيا-الاقتطاع من المصدر لضريبة الدخل الإجمالي:

تشمل المداخيل الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي للاقتطاع من المصدر الفئات التالية:

أ- الرواتب والأجور وما ما في حكمها:

تعتبر الرواتب والأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والمعاشات والتعويضات والأتعاب والريوع عمرية فرض الضريبة على الدخل المتحقق من المرتبات والأجور وما في حكمها من أهم عناصر الدخل الخاضع للضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين [1]، ويتحقق دخل الرواتب والأجور من مصدر العمل الذي يعتبر أحد العلاقات الاقتصادية الكثيرة، إلا أنه يختص بقواعد خاصة يميزه عن باقي العلاقات الاقتصادية الأخرى، والتي تتمثل في وجود العامل (التابع) الذي يتقاضى راتبا أو اجرا مقابل العمل الذي يقوم به لصالح رب العمل (المتبوع) [2].

ويخضع تحصيل الرواتب والأجور وما في حكمها في معظم التشريعات الضريبية لنظام الاقتطاع من المصدر، لذلك ألزمت المادة 129 من القانون المكلفون بالضريبة بتسديد الاقتطاعات المستحقة حسب جدول الضريبة على الدخل المنصوص عليه في القانون، وذلك خلال العشرين (20) يوم الأولى التي تلي الشهر أو الثلاثي إلى صندوق قابض الضرائب المختلفة [3].

وتطبق نسبة 10% فيما يخص:

- علاوات المردودية والمكافآت أو غيرها التي تمنح لفترات غير شهرية بصفة إعتيادية من قبل المستخدمين؛
- المبالغ المدفوعة للأشخاص الذين يماسون إضافة إلى نشاطهم الأساسي كأجزاء نشاط التدريس أو البحث أو المراقبة أو كأساتذة مساعدين بصفة مؤقتة.

ويكون كل دفع مصحوبا بجدول إشعار مؤرخ وموقع من قبل الطرف الذي يقوم بالدفع، مع ذكر المعلومات التالية [4]:

- الفترة التي تمت فيها الاقتطاعات؛

---

[1]- احمد ثابت عويضة، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، دار الكتاب العربي، القاهرة الطبعة الرابعة،1990، ص: 56.

[2] – السيد عبد المولي، الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، القاهرة ،1995، ص:223.

[3]– المادة :104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة: 02 من قانون المالية لسنة 2017،

[4] – المادة :21 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدل بموجب المادة :07 من قانون المالية لسنة 1995.

- التعيين والمهنة والعنوان ورقم الهاتف ورقم الحساب الجاري البريدي أو الحساب المصرفي وعنوانه، ورقم تعريف المستخدم أو المدين بالراتب؛
- رقم بطاقة التعريف الجبائية؛
- مبلغ الأجور الخاضعة للاقتطاع.

ويتعين على كل شخص طبيعي أو إعتباري، يدفع مرتبات أو أجورا وما في حكمها أن يقدم لمفتش الضرائب المباشرة لمكان وجود مسكنه أو مقر مؤسسته، قبل يوم فاتح أفريل من كل سنة جدولا يتضمن بالنسبة لكل واحد من المستفيدين، البيانات التالية:

- الاسم واللقب والعمل والعنوان؛
- الحالة العائلية؛
- المبلغ الإجمالي قبل خصم الإشتراكات في التأمينات الاجتماعية والاقتطاعات الخاصة بالتقاعد والمبلغ الصافي بعد خصم هذه الاشتراكات والاقتطاعات، للمرتبات والأجور والمعاشات المدفوعة خلال السنة المالية.

ويجب الاحتفاظ بهذه الوثائق إلى غاية انقضاء السنة الرابعة الموالية للسنة التي تمت فيها الاقتطاعات ويعاقب على رفض تقديم هذه الوثائق بالعقوبات المنصوص عليها في المادة 314.

ب- **الأرباح غير التجارية:** وتشمل المبالغ المدفوعة للمؤسسات الأجنبية الفردية التي ليست لها إقامة **مهنية** بالجزائر.

ج- مداخيل رؤوس الأموال المنقولة: وتشمل مداخيل الديون والايداعات والكفالات وكذلك نواتج الأسهم.

د- المداخيل المتأتية من تأجير الأملاك العقارية ذات الاستعمال السكني.

بصفة عامة يجب دفع الاقتطاعات المتعلقة بالمبالغ المدفوعة أثناء الشهر المحدد خلال العشرين (20) يوم الأولى من الشهر الموالي لصندوق قابض الضرائب المختلفة الذي يتبع له المكلف وهذا بواسطة نموذج التصريح (سلسة G50) المسلمة من قبل الإدارة الضريبية.

3- **فرض الضريبة مؤقتا** [1]: أوجب المشرع الضريبي تطبيق هذا النظام على المكلفين الخاضعين إلى لنظام رقم الاعمال الحقيقي والتابعين إلى مركز الضرائب الخضوع إلى الضريبة على الدخل الإجمالي بصفة مؤقتة، وذلك بإلزامهم بتسديد مبلغ هذه الضريبة في الإلتزام أقصاه يوم 30افريل من كل سنة، ويتم حساب الضريبة المؤقتة بنسبة 10٪.

ويتعين على المكلفين بالضريبة المؤقتة التابعيين لاختصاص مركز الضرائب التسديد على مستوي صندوق قابض مركز الضرائب.

وتطبق الضريبة تلقائيا على المكلفين الذين لم يمتثل لإلتزامات دفع الضريبة على الدخل الإجمالي، في هذه الحالة تفرض نسبة 20%على أساس تقديري من قبل الإدارة الضريبية تلقائيا بعد شهر من

[1] – المديرية العامة للضرائب، النظام الضريبي الجزائري، سنة 2017، ص:05.

مخالفة أحكام تحصيل الضريبة. أما في حالة توقف المؤسسة كليا أو جزئيا يجب أن يقدم الجدول خلال 10 أيام ابتداءا من تاريخ البيع أو التوقف.

أما في حالة وفاة المستخدم أو المدين بالراتب فإن التصريح بالمرتبات والأجور وما في حكمها التي دفعها المتوفي أثناء السنة التي توفي فيها، يجب أن يكتتبه الورثة خلال الستة أشهر التالية للوفاة.

ثالثا–طرق دفع الرسم على القيمة المضافة

أما فيما يتعلق بطرق دفع الرسم فلقد حدد المشرع الجزائري فينص المشرع الجزائري على طرق وكيفيات لتحصيل الرسم على القيمة المضافة والتي تتمثل فيما يلي [1]:

1- **النظام العام:** ويتمثل محتوي هذا النظام في قيام المكلف بضريبة الرسم على القيمة المضافة قبل العشرين يوما (20) من كل شهر بتقديم تصريح ضريبي نموذج (سلسة G50) لدى قباضة الضرائب بالمختصة إقليميا، يوضح فيه رقم الأعمال المحقق خلال الشهر السابق وتفاصيل العمليات القابلة لفرض الضريبة أو يدفع مبلغ الرسم المستحق علي أساس هذا النموذج نقدا أو بواسطة شيك أو حوالة بريدية.

2- **الاقتطاع من المصدر:**

يخضع الرسم عل القيمة المضافة للاقتطاع من المصدر، وذلك بتصفية آلية من طرف المقتني أو المستفيد من تأدية الخدمات عندما تنجز عمليات تسليم الواد وتأدية الخدمات عندما تنجز عمليات تسليم المواد وتأدية الخدمات من طرف مكلف ليس له محل إقامة في الجزائر، وتحدد كيفيات هذه الصفية إذا اقتضت الحاجة بقرار من وزير المالية.

3- **نظام التسبيقات المؤقت** [2]: ويعرف كذلك بنظام الأقساط المؤقتة ويقوم هذا النظام على تحصيل الضريبة على شكل أقساط وقتية، وحسب ما نصت عليه المادة 102 يرخص للمكلفين بالضريبة والذين لا يتوفرون على إقامة دائمة ويمارسون نشاطهم مند 6 أشهر على الأقل وبناء على طلبهم، ويكون هذا الطلب قبل أول فيفري ويكون صالح للسنة المالية بأكملها.

كما يمكن دفع الضريبة حسب أقساط مسبقة ويكون التسديد شهريا بمعدل 12/1 من رقم الأعمال المصرح به خلال السنة السابقة، على أن تتم تسوية قبل 1 ابريل من السنة الموالية (ن+1)، وعلى المكلفين الذين إختاروا هذا النظام أن يلتزموا بما يلي [3]:

– إيداع كل شهر تصريح يبينوا فيه كل النسب الخاصة برقم الاعمال الخاضع للضريبة المساوي (1/12) من رقم الاعمال المحقق في السنة السابقة (ن–1)؛

– إيداع قبل 20 ماي من كل سنة نسختين من التصريح، يبين فيه رقم الاعمال السنة السابقة؛

وفي حالة مبلغ زائد تتم تسويته قبل 1 افريل من السنة الموالية كما يلي:

- إما بخصمه من الأقساط التي تستحق في وقت لاحق؛

---

1 - GUIDE PRATIQUE DE LA TVA, Direction Des Relation Publiques Et De La Communication, p : 40.

2 –المادة :102 من قانون الرسوم على رقم الاعمال لسنة 2017، ص: 28.

3- GUIDE PRATIQUE DE LA TVA ،ibid، p :41.

- أو يرد للمكلف بالضريبة إذا توقف خضوعه للضريبة.

4- **النظام الجزافي:** يخضع المكلف للنظام الجزافي لحالتين:

أ- حالة أداء الخدمات عندما تتراوح رقم أعماله بين 100.000دج و150.000دج،

ب- حالة القيام بعمليات البيع وتداول السلع عندما يتراوح رقم أعماله بين 130.000دج و300.000دج ويتم الدفع مرحليا، حيث يتم دفع ربع 4/1 الرسم المستحق كل ثلاثي، وأخر الإلتزام به في اليوم الأخير من الفصل.

يحصل الرسم على القيمة المضافة حسب المادة 26 و27 بالمعدل العادي 19% ويحدد المعدل المنخفض بـ 9%على التوالي [1].

رابعا–كيفية دفع الرسم على النشاط المهني.

يتعين على المكلفين الخاضعين للرسم على النشاط المهني أن يكتتبوا لدى مفتش الضرائب التابع لمكن فرض الضريبة، خلال الإلتزام أقصاه 30 افريل من كل سنة، تصريحا بنموذج (G50)، وهم المكلفون الذين يتجاوز رقم أعمالهم أو ايراداتهم المهنية المحققة خلال السنة السابقة الحدود المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3–2): حدود رقم الاعمال والإيرادات المهنية الخاضعة للرسم على النشاط المهني.

الايرادات / النشاط	رقم الاعمال الخاضع للضريبة	إيرادات مهنية اجمالية
انتاج (شراء من الإلتزام إعادة البيع)	**أكثر من 80.000دج**	/
تقديم خدمات	**أكثر من 50.000دج**	/
مهن حرة	/	**أكثر من 15.000 دج**

Source : Guide Pratique de Contribuable, op.cit, p : 81

ويتم تسديد مبلغ الرسم على النشاط المهني حسب الكيفيات التالية:

1- **التسديد الشهري:** يلتزم المكلفون الخاضعين للنظام الحقيقي والتابعين لمركز الضرائب بدفع الرسم على النشاط المهني خلال 20 يوما التي تلي الشهر الذي تحقق فيه رقم الاعمال عن طريق نموذج (G50)، ويمكن أن تودع التصريحات الشهرية دون أن يتم دفع الحقوق المستحقة في الوقت نفسه [2].

2- **التسديد الثلاثي:** يقوم المكلفون الخاضعين للنظام المبسط وكذا التصريح المراقب بدفع الحقوق المستحقة لصندوق قابض الضرائب بمكان فرض الضريبة خلال 20 يوما من الشهر الذي يلي الثلاثي الذي حصل أو تحقق فيه رقم الاعمال أو الإيرادات المهنية [3].

---

[1] – القانون رقم 16–14 المؤرخ في 28 /2016/12، المتضمن قانون المالية لسنة 2017، الجريدة الرسمية العدد 77 المؤرخة في 2016/12/29، ص: 13.

[2] – المديرية العامة للضرائب، مديرية العلاقات العمومية والاتصال، نشرة 2017.

[3] – حميد بوزيدة، التقنيات الجبائية مع تمارين محلولة، مرجع سبق ذكره، ص:140.

إضافة على كيفية التصريح والدفع عن طريق نموذج (G50)، فإن الرسم على النشاط المهني يمكن أن يتم التصريح به والتسديد عبر الطريق الإلكتروني في الآجال والشروط المحددة عن طريق التنظيم [1].

أما فيما يخص المكلفون التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، يجب أن تتمركز جميع التصريحات الخاصة بالوحدات أو المؤسسات أو الورشات مهما كان محل إقامتها، وتكتتب وتدفع شهريا لدي مصالح الهيئة المكلفة بالمؤسسات الكبرى.

ملاحظة: يتعين على المكلفين الخاضعين للرسم على النشاط المهني بتقديم التصريح عن طريق نموذج (G50) حتى ولو لم يتحققوا أي رقم الاعمال أو إيرادات مهنية خلال الفترة المعنية بالتصريح، مع كتابة عبارة " لاشئ" مع بيان أسباب عدم حصول الدفع [2].

المطلب الرابع: التحصيل الجبري للدين الضريبي

إن إجراءات التحصيل الجبري تأتي بعد إستنفاذ جميع الطرق الودية في إستخلاص الدين العمومي وفق ترتيب معين، وقد جعل المشرع الإجراءات الجبرية بداية من الإنذار فالحجز ثم البيع، مسبوقة بإجراءات إلزامية عندما لا يسدد المكلفين ما بذمتهم من ديون داخل الآجال القانونية المقررة للوفاء بها حيث يصبح القابض المكلف بالتحصيل مؤهلا لاتخاذ كافة الإجراءات اللازمة لاستيفاء الديون الضريبية الضريبي.

في مرحلة التحصيل الودي تتم إجراءات التحصيل الضريبي دون الحاجة إلى صدور جداول تحقق، فالمكلف يقوم بنفسه بالوفاء بالضرائب المستحقة عليه لدي صندوق قابض الضرائب نقدا أو حسب طرق الدفع الأخرى بما فيها الاقتطاع بشيك بنكي أو التحويل [3]، وينتج عن كل دفع ضريبي تسليم وصل من سجل قانوني مع تصريح بالدفع للمكلف بالضريبة إثباتا على أدائه لضرائبه، ويمتد تاريخ هذا الإجراء خلال الفترة الممتدة من تاريخ البدء في تحصيل الدين الضريبي إلى تاريخ إستحقاقه (أي من تاريخ الإصدار إلى تاريخ الإستحقاق) [4].

وتنفيذا لبرامج العمل المعمول بها في التشريع الضريبي يعد القابض الضريبي هو الشخص المؤهل قانونا لتحصيل الضرائب والرسوم، حيث منحت له صلاحيات بممارسة مهامه في تحصيل الديون الضريبية بالطرق الودية، إضافة إلى إجراءات التحصيل الضريبي الجبري وذلك بمتابعة وتنفيذ هذه الإجراءات تحت رقابة ووصاية المديرية العامة للضرائب، ونظرا لعدم إستجابة المكلفين بالضريبة في تسديد المستحقات الضريبية الملقاة علي عاتقهم، و التي تكمن في غياب المتابعة الجبرية والجادة

---

[1] – المادة: 166 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

[2] –حميد بوزيدة، المرجع نفسه، ص:141.

[3] – خالد شحاذة الخطيب واحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص:194.

[4] – المادة 370: من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2011.

وإنتشار ظاهرتي التهرب و الغش الضريبي ونقص الوعي الضريبي، مما ادي إلى التراكم المستمر لبواقي التحصيل من سنة إلى أخري.

وأمام هذه الأوضاع السائدة ولضمان حقوق الخزينة قامت الإدارة المركزية بعدة إجراءات وإصدار بعض النصوص القانونية فيما يتعلق بطرق وشروط المتابعة والتنفيذ والحجز والبيع وصولا إلى تحصيل ديون الخزينة العمومية.

الفرع الأول: الشروط العامة للتحصيل الجبري

بعد إنقضاء المدة القانونية للتحصيل يقوم قابض الضرائب الممثل القانوني للإدارة الضريبية بإتخاذ عدة إجراءات قانونية وفقا لأحكام المادة 406 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بحيث يعد قابض الضرائب المسؤول الأول عن تحصيل ديون الضرائب والرسوم المباشرة التي تكفل بجداولها، ويتعين عليه تقديم كل القرائن والبراهين على تمام تحققها ضمن الشروط المحددة في التشريع الساري المعمول به في مجال التحصيل، ولا يمكن لأعوان المتابعة الذين يعملون تحت سلطته مباشرة أي أمر متابعة أو أمر تحصيل جبري إلا بأمر كتابي صادر ومسجل في مفكرة المتابعة (Agenda Des Poursuites).

ويعمل أعوان المتابعة في مصلحة ضمن المصالح الداخلية بالقباضة تسمي مصلحة المتابعة، التي أسند إليها المشرع مهام متابعة عمليات وإجراءات تحصيل الديون الضريبية.

1- **مهام أعوان المتابعة:** وتتمثل هذه المهام في عدة نقاط أهمها:

- مسك مفكرة المتابعة والقيام بالإجراءات المتعلقة بها من تبليغ التنبهات الحجز البيع؛
- تحرير الإنذارات ومراقبتها قبل ارسالها؛
- تسجيل كافة الملاحظات على الجداول، وإصدار الأوامر؛
- متابعة المكلفين المتأخرين في الدفع والضغط عليهم؛

2- **الشروط العامة للتحصيل الجبري:** يشترط قبل الشروع في إجراءات التحصيل الجبري ومباشرتها توفر بعض الشروط الواجب توافرها للقيام بعمليات إجراءات المتابعة تتمحور في الشروط المبدئية والشكلية:

أ- الشروط المبدئية [1]:

- وجود دين مقدر ومحقق ومستحق (Existence de la Créance) حيث يتعين على أعوان المتابعة ان يكون حائزين على سند تحصيل الدين وشروط تنفيذه حسب القانون؛
- دخول وقت استحقاق الدين (Exigibilité de la Créance): إن وجوب تحصيل الدين الضريبي وأدائه وكذا غرامات التأخير الخاصة بتحصيل الجداول العامة، يكون في اليوم السادس عشر من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل.

---

[1] –المادة 402: من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لسنة 2010.

وتطبق عقوبة قدرها 10%عندما يتم الدفع بعد الإلتزام بخمسة عشر يوم إبتداء من تاريخ الاستحقاق وفي حالة عدم تسديد في الثلاثون يوم الموالية للالتزام المحدد تطيق غرامة قدرها 3% عن كل شهر تأخير أو جزء منه، على أن لا تتجاوز الغرامة مع العقوبة الأولي نسبة 25%.

أما بالنسبة للجداول التكميلية أو الإضافية فتصبح واجبة التحصيل إعتبارا من اليوم الثلاثون بعد تاريخ إدراجه في جدول التحصيل، أي الإصدارات التكميلية والإضافية الناتجة عن التصريحات الناقصة أو عدمها تكون واجبة التحصيل بعد خمسة عشرة يوما من تاريخ التبليغ.

وفي حالة التنازل أو توقف المؤسسة أو وفاة المكلف بالضريبة، وكذا الرحيل عن النطاق الإقليمي لقباضة الضرائب يتوجب التحصيل بمجرد إدراج الجدول للتحصيل.

ب- **الشروط الشكلية:** وتتمثل في الشروط القانونية للتبليغ حيث يتم ابلاغ المكلفين بالضريب عن طريق البريد بدون ضمان أو عن طريق أعوان المتابعة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، وتتم المتابعة بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف وزير المالية، أما فيما يخص المعلومات التي يجب توافرها في أوامر المتابعة بجميع أنواعها، يمكن حصرها في النقاط التالية:

- تعيين القابض وعون المتابعة؛
- تاريخ التبليغ؛
- تعيين المكلف؛
- تحديد الشخص الذي استلم الأمر وموضوع الأمر.

ثانيا-طرق الشروع في المتابعة:

إن المكلف الذي لم يتحرر من ديونه الضريبية في المراحل الودية للتحصيل يصبح محل متابعة بموجب القوة القانونية (Force Exécutoire) للجداول، ومنه تبدأ عملية المتابعة مباشرة بتحرير وارسال الإنذار الذي يستعمل لمباشرة عملية المتابعة في مجال تحصيل الضرائب والرسوم المماثلة، والمتمثلة في التنبيه والحجز ومن ثم البيع، حيث أضاف المشرع الجزائري إجراءات أخري قسرية جديدة قبل الحجز تتمثل في عمليات غلق المؤقت للمحلات لإجبار أصحابها على سداد ديونهم الضريبية [1].

1- إعداد الجداول الضريبية

إن أول طرق وإجراءات التحصيل الجبري للضريبة هي إعداد الجداول، التي تعتبر قوة تنفيذية للإدارة الضريبية لتحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله [2].

ويحدد تاريخ دخول الضريبة حيز التحصيل بداية من أخر يوم من الشهر الموالي لتاريخ المصادقة على الجدول، ولا تصبح الضرائب مستحقة الدفع إلا في اليوم الأخير من الشهر الموالي لتاريخ دخولها

[1] – المادة 145: من قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2010.

[2] المادة: 324 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لسنة 2017.

حيز التحصيل، مما يعني انه إلى غاية هذا التاريخ لا يجوز لقابض الضرائب مطالبة المكلف بالتسديد ولا مباشرة أي إجراء من إجراءات التحصيل [1].

وفد نصت المادة 143-3 عند حدوث أخطاء في صياغة الجداول، يوضع كشف لهذه الأخطاء من قبل مدير الضرائب بالولاية، ويتم الموافقة عليه ضمن الشروط التي تم وفقها المصادقة على تلك الجداول ويرفق بها كوثيقة اثبات.

2- التنبيه أو الإنذار:

من المهام الأولى التي يتعين على قابض الضرائب القيام بها يتعين على قابض الضرائب في متابعة التحصيل الجبري هي إعداد جداول الضرائب المستحقة، لكن قبل الشروع في عمليات التحصيل يقوم قابض الضرائب بأرسال أخر إشعار (انذار) للمكلفين بالضريبة بتاريخ الشروع في التحصيل والاستحقاق بكل الوسائل المنصوص عليها في القانون.

حيث نص المشرع على ضوء المادة 144-1 من قانون الإجراءات الجبائية بأن يقوم قابض الضرائب المختلفة بإرسال إنذار إلى كل مكلف بالضريبة مسجل في جدول الضريبة، ويتضمن هذا الإنذار زيادة عن كل حصة المبالغ الواجبة الأداء وكذا الغرامات المالية المترتبة عليها وشروط استحقاقها، وكذا تاريخ الشروع في عملية التحصيل.

ويرسل هذا الإنذار عبر البريد العادي مع الإشعار بالوصول الذي يضمن حقوق المكلف في علاقته بالإدارة الضريبية، وفي حالة عدم التمكن من إيصال هذه الإشعارات إلى المكلفين ويتم إرجاعها من طرف مصالح البريد، يتم تكليف أعوان المتابعة بتسليمها مباشرة إلى المكلفين [2]، وبالتالي فإن هذا الإجراء يعتبر ضمانا إضافيا لصالح المكلفين لزيادة حقهم في الإنذار والتنبيه قبل الشروع في عمليات التحصيل الجبري.

3- **الغلق المؤقت للمحلات التجارية:** نظرا للطبيعة الخاصة للدين الضريبية التي يتميز بها مما تجعله مصدر هام من مصادر الإرادات السيادية للدولة، أقر المشرع بعض الإجراءات الاستثنائية للإدارة الضريبية لتمكينها من تحصيل أموال الخزينة العامة، تلك الإجراءات التي جاءت في قانون المالية لسنة 1997 والتي عدل بموجبها المشرع المادة 392 من قانون الضرائب والمباشرة والرسوم المماثلة والخاصة بالغلق المؤقت للمحل التجاري للمكلف بالضريبة المدين، وكرسها في قانون الإجراءات الجبائية الجديد من خلال قانون المالية لسنة 2002.

تعزيزا لكل الصلاحيات التي خولها المشرع لإدارة التحصيل، نصت المادة 146 من قانون الإجراءات الجبائية على القواعد والشروط الواجب اتخاذها لإتمام عملية الغلق المؤقت للمحلات التجارية لإخضاع المكلف بالضريبة على الوفاء بالتزاماته تجاه الإدارة الضريبية والتي تتمثل فيما يلي:

[1] – عزيز امزيان، المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري، دار الهدي، الجزائر، 2005، ص: 36.

[2] –المادة 144-2: من قانون الإجراءات الجبائية، لسنة 2010.

- يتخذ قرار الغلق المؤقت من طرف مدير الضرائب للولاية بناء على تقرير يقدم من طرف عون المتابعة، بشرط ان لا تتجاوز مدة الغلق ستة أشهر، ويتم التبليغ من طرف أحد أعوان المتابعة الموكل والمؤهل قانونا أو عن طريق المحضر القضائي؛
- وإذا تخلف المكلف بالضريبة أو من ينوب عنه في الوفاء بالتزاماته ولم تتحرر من دينه أو لم تكتتب سجلات لاستحقاقاته (الجدولة الاتفاقية للديون) موافق عنها من قبل قابض الضرائب في الإلتزام عشرة أيام ابتداء من تاريخ التبليغ، في هذه الحالة يقوم العون المتابعة أو المحضر بتنفيذ قرار الغلق.

وحرصا على نوعا من التوازن في المراكز القانونية، خول المشرع للمكلف بعض الضمانات المتمثلة في الطعن في قرار إجراءات الغلق من الإلتزام رفع اليد، بموجب عريضة يقدمها إلى رئيس المحكمة الإدارية المختصة إقليميا للفصل فيها، ولا يتم ذلك إلا بعد سماع الإدارة الضريبية أو استدعائها قانونا، إلا أن هذا الطعن لا يوقف تنفيذ الغلق المؤقت [1].

وتخضع تنفيذ المتابعات عن طريق البيع للرخصة التي تمنح لقابض الضرائب من طرف الوالي أو أي سلطة تقوم مقامه، هذا بعد اخذ رأى مدير الضرائب، وفي حال عدم الحصول على الترخيص في الإلتزام شهر (30 يوم) من تاريخ ارسال الطلب إلى الوالي، يمكن لمدير الضرائب ان يرخص لقابض الضرائب المباشر للمتابعات بالشروع في عملية البيع [2].

الفرع الثاني: الحجز (La Saisie) [3]**:** ينقضي دين الضريبة بالوفاء في المواعيد المحددة قانونا، وفي حالة ما إذا تأخر أو تخلف المكلف عن أداء ما استحق عليه من ضرائب يحق للإدارة الضريبية إتخاذ الإجراءات الجبرية والقهرية لتحصيل هذه الحقوق، ومن بين الأساليب المتبعة في هذه الإجراءات الحجز التحفظي والحجز التنفيذي على أموال المكلف لضمان حق الخزينة العمة للدولة.

وبالتالي فإن القانون الضريبي لما يتمتع به من ذاتية خاصة تميزه عن القوانين الأخرى، منح هذا الحق للإدارة الضريبية الحق في تحصيل دين الضريبية بطريقة التحصيل الجبري وذلك عند استحالة إستيفاء هذا الدين بالطرق العادية الودية، لضمان تحصيل الدين الضريبي تحصيلا كاملا ووافيا [4].

أولا- الحجز التحفظي (La Saisie Conservatoire)**:** تعطي التشريعات الضريبية عادة للإدارة الضريبية حق توقيع الحجز التحفظي على أموال المكلف، و الحجز التحفظي هو وضع أموال المدين المنقولة المادية والعقارية تحت يد القضاء ومنعه من التصرف فيها، ويقع الحجز على مسؤولية الدائن[5]، ويجوز للإدارة الضريبية في حالة وجود وتحقق الدين ان تطلب بعريضة مؤرخة وموقعة منها أو من

[1] - سليم قصاص، سليم قصاص، **المنازعات الجبائية للضريبة المباشرة في القانون الجزائري**، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في القانون الخاص، فرع قانون اعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2008/2007، ص:60.

[2] – المادة 146: من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

[3] – احمد زياد احمد الدبك، مرجع سبق ذكره، ص: 125.

[4] – يوسف قاشي، مرجع سبق ذكره، ص:24.

[5] – المادة:646 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية الجزائري. سنة 2010،

ينوب عنها (قابض الضرائب) استصدار أمر بالحجز على المنقولات والعقارات، ويكون الحجز التحفظي بقيمة ما يكون مستحقا من الضرائب من واقع التصريحات المقدمة من طرف المكلف، التي لم يتم أدائها في المواعيد القانونية، وهذا النوع من الحجز تناوله المشرع الجزائري في المواد (355) و (368) من قانون الإجراءات المدنية الجبائية وهو الحجز الذي يوقعه الدائن المتمثل في الإدارة الضريبية على ما يكون من حقوق في ذمة المدين (المكلف).

ويكون تثبيت الحجز التحفظي في الإلتزام أقصاه خمسة عشر(15) يوما من تاريخ صدور امر بالحجز، والا كان الحجز والإجراءات التابعة له باطلين [1].

وإذا لم يبلغ أمر الحجز أو تم الإبلاغ ولم يتم الحجز في الإلتزام أقصاه شهرين من تاريخ صدور الأمر بالحجز، أعتبر هذا الأمر لاغيا بقوة القانون، إلا أنه يمكن تجديد طلب الحجز بعد هذا الإلتزام[2].

وفي الأصل أن الإجراءات المتعلقة بالحجز التحفظي لا تؤدي إلى الحصول على حق الخزينة بل تقتصر على التحفظ على أموال المكلف ومنعه من تهريبها، ولكي تستوفي دين الضريبة جبرا على المكلفين، تقوم الإدارة الضريبية أو من ينوب عنها بتحرير محضر بتحويل الحجز التحفظي إلى حجز تنفيذي.

ثانيا–حجز ما للمدين لدي الغير (La Saisie-Arrêt): أجاز المشرع للدائن بمقتضى سند تنفيذي رسمي أن يحجز ما يكون لمدينه لدي الغير من المبالغ المستحقة الأداء، وما يكون له من الأموال في يد الغير من أموال منقولة أو أسهم أو حصص من الأرباح في الشركات أو السندات المالية أو الديون، حتى ولم يحل الإلتزام استحقاقها.

ولقد إختلف رجال القضاء في إعتبار حجز مال المدين لدى الغير أنه حجز تنفيذي أم احتياطي؟

يذهب البعض من رجال القانون إلى إعتبار أن حجز ما للمدين لدي الغير يعد في بدايته احتياطيا لإن الدائن لا يتخذه في مواجهة مدينه مباشرة وعلى أمواله، وإنما هو يحجز بمقتضاه على ما يكون لمدينه لدي الغير من حقوق أو منقولات ومن هنا تأتي الصفة الاحتياطية للحجز [3].

ويري أخرون أن حجز ما للمدين لدي الغير يمر بمرحلتين هما:

- المرحلة الأولى: ذات صفة احتياطية وبموجبها يمنع الغير من التصرف بأموال المدين المحجوز عليه والموجودات تحت يده؛
- المرحلة الثانية: ذات صفة تنفيذية بموجبها يسمح إلى إقتضاء حق الدائن الحاجز من الأموال إذا كانت منقولات أو من قيمتها بعد بيعها بالمزاد العلني إذا كانت غير ذلك.

ومثال على حجز ما للمدين لدي الغير نجد:

---

1 –المادة 662: المرجع نفسه.

2 المادة 690: المرجع نفسه.

3 – جمال الدين مكناس، "**حجز ما للمدين لدي الغير**"، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثاني، العدد الأول، سوريا، 2002، ص:200.

الحجز على الحساب، L'avis à Tiers Détenteur (A.T.D): وبموجبه يقوم به قابض الضرائب بالحجز على الحساب البنكي ولدي الخزينة العمومية المتمثل في يتولى قابض الضرائب إعداد المذكرة الخاصة بتوقيع حجز ما للمدين لدى الغير تحت يد البنوك والخزينة العمومية وإعداد محضر الحجز لكل جهة وبنك وبعد إعتماد المذكرة والمحاضر يتم إرسالها إلى المحجوز تحت يده بكتاب موصى عليه. فلا يستطيع المدين بعد هذه العملية التصرف في حسابه البنكي إلا برفع إلبد المحرر من طرف قابض الضرائب طالب التنفيذ.

وعند البدء في إجراءات التنفيذ تظهر مساهمة ثلاثة أشخاص، الذين يطلق عليهم في القانون أشخاص التنفيذ وهم [1]:

الدائن (Créancier saisissant): هو الطرف الذي يتم إجراء التنفيذ الجبري لصالحه، أي هو صاحب الدين (طالب التنفيذ)؛

المدين (Le Saisi): هو الطرف السلبي في إجراءات التنفيذ، أي الملزم بدفع الدين الضريبي (المنفذ عليه)؛

الغير المحجوز لديه (Le Tiers Saisi): هو كل شخص ليست له مصلحة شخصية بموضوع الحق المراد اقتضاؤه ولا يعود عليه نفعا أو ضرمن إجراء التنفيذ.

وقد نصت المادة 384 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يتعين على جميع القابضين وغيرهم من المستأمنين على الأموال الصادرة عن المدين بالضرائب والخاضعين لامتياز الخزينة العمومية ان يدفعوا بناءا علي طلب قابض الضرائب المختلفة، لتسديد عن المدينين المذكورين من مبلغ الأموال التي هم مدينون بها أو التي هي بين أيديهم إلى غاية اقتطاع كل الضرائب المستحقة على هؤلاء أو جزء منها [2].

ثالثا-الحجز التنفيذي (La Saisie-Exécutoire): ويعرف الحجز التنفيذي على أنه الحجز المقرون بصيغة تنفيذ بيع الأموال المنقولة وغير المنقولة وتحصيل ثمنها، ويوقع هذا الحجز إذا كان دين الضريبة معلوما للمكلف من واقع تصريحه طبقا للنموذج الخاص بالضريبة، أو على أساس ربط الضريبة على المكلف وإعتبارها نهائية، ولم يقم المكلف بتسديدها في الموعد المحدد لها قانونيا [3].

ويقصد به التنفيذ على منقولات المدين، التي توجد في حوزة المنفذ عليه والمملوكة له، والتي يضعها القضاء بين يديه إلى أن يتم بيعها بالمزاد العلني، لاقتضاء حق الحاجز من ثمنها.

وهناك عدة شروط يجب توافرها عند الحجز التنفيذي:

- سند تنفيذي؛

---

[1] –حمة مرامرية، **الحجز التنفيذي**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة، شعبة القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، 2007/2007، ص: 13 وما بعدها.

[2] –المادة:384، قانون الضرائب والرسوم المماثلة، لسنة 2015، مرجع سبق ذكره، ص174.

[3] – مجدي نبيل محمود شرعب، مجدي نبيل محمود شرعب، امتيازات الإدارة الضريبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، 2006، ص: 67.

- دين واجب الأداء محددا أو محققا؛
- أن يسبق إجراءات الحجز التنفيذي تبليغ السند إلى المحجوز عليه وإنذاره بالوفاء؛
- أن يقع الحجز على مال أو حق لا يمنع القانون الحجز عليه.

ويعتبر السند التنفيذي الركن الأساسي في نظرية التنفيذ الجبري حسب القاعدة العامة السائدة التي تعتبر أن " لا تنفيذ بغير سند تنفيذي" وفي هذا الاتجاه يعتبر الجدول الضريبي هو سند الدين الذي تصدره الإدارة بصفتها السلطة المخول لها هذا الاستصدار.

أ- الأموال التي منع المشرع حجزها تحقيقا لمصلحة عامة:

- الأموال اللازمة لسير المرافق العامة، أي لا يجوز الحجز على المنشئات والأدوات المخصصة لإدارة المرافق العامة؛
- الأراضي المخصصة للاستغلال الصناعي، أي لا يجوز للشخص الذي منح أرضا صناعية أن يقوم ببيعها.

ب- الأموال التي منع المشرع حجزها رعاية لمصلحة خاصة: قرر المشرع عدم جواز الحجز على ما يعتبر ضروريا لمصلحة المدين وأفراد أسرته لاستمرار حياتهم منها [1]:

- ضرورات المعيشة: لا يجوز الحجز على ما يلزم المدين من الثياب وما يكون ضروريا لهم من أثاث المنزل وأدوات الطبخ وما يلزمهم من الغذاء لمدة شهرا واحد، والأواني المنزلية الخاصة الطهي والاكل للمحجوز عليه وعائلته،
- الأدوات اللازمة لمباشرة العمل: أي كل الوسائل الضرورية لأداء مهنة المحجوز عليه والتي لا تتجاوز مائة ألف دينار (100.000 دج).
- النفقات وما في حكمها: لا يجوز الحجز على ما يحكم القضاء من المبالغ المقررة أو المرتبة مؤقتا للنفقة أو للصرف في غرض معين.
- الأجور والمرتبات والمعاشات: الحجز على أجور ومرتبات ومعاشات العاملين بالحكومة وفروعها المختلفة (موظفين الحكومة)؛
- الأدوات الضرورية للمعاقين، ولوازم القصر وناقصي الأهلية.

ويصنف الحجز التنفيذي إلى الحجز على المنقولات والحجز على العقارات كما يلي:

1- **الحجز على المنقولات** (La Saisie Mobilière): وهو الحجز الذي يقع على المنقولات المادية المملوكة للمدين والتي لا توجد في حيازة غيره وذلك بوضعها تحت يد القضاء لبيعها جبراً واستيفاء حق الحاجز من ثمنها، و يتم هذا النوع من الحجز عن طريق تحرير محضر الحجز نموذج (20) الذي يحمل المعلومات التالية:

- تذكير التنبه؛
- وصف الأشياء المحجوزة؛

---

[1] – المادة:620، قانون الإجراءات المدنية والإدارية، 2008، ص: 69.

- تعيين الحراس عليها وإمضاءاتهم؛
- عند الاقتضاء تحديد تاريخ البيع.

ويشتمل هذا النوع من الحجز عدة أنواع من المنقولات نذكر منها ما يلي:

أ- **الحجز على المحاصيل الزراعية:** يقوم هذا الإجراء على حجز الثمار أو المزروعات القائمة قبل نضجها تحت يد العدالة والتي تكون أصلا ملكا للمكلف بالضريبية، وبيعها حال نضجها لاستفاء الديون الضريبية واجبة الدفع، حيث يعتبر هذا الحجز حجزا عقاريا يتم على أشياء يحتمل ان تتحول إلى منقول مستقبلا، ويجب ان يتضمن محضر الحجز على البيانات التالية [1]:

- تعيين موقع الأرض ومساحة الأرض المزرعة المعنية بالحجز؛
- نوع الثمار والمزروعات والقيمة التقريبية لما قد يحصد أو يجني منها؛
- تعيين الحراس

ب- **الحجز المنقولات المدين المتنقل:** يمكن للإدارة الضريبية وفي غياب الأمر التنفيذي، وبموجب قرار قضائي، الحجز على ممتلكات المكلف بالضريبة الذي ليست له إقامة دائمة ولا عنوان محدد، ويعتبر هذا الحجز من الإجراءات التحفظية الهدف منها تمكين الإدارة الضريبية من الحفاظ علي حق الخزينة العامة للدولة من الضياع ومنع المكلف بالضريبة من الهروب من الوفاء بالتزاماته الضريبية.

ج- **الحجز الإستحقاقي:** حسب الإجتهاد القضائي، يعتبر هذا الحجز من الحجوز التحفظية، وهو إجراء يستخدم في حالة تحويل بعض المنقولات المحجوزة لشخص أخر دائن غير إدارة الضرائب، لأنه لا يجوز للغير أن يعترض على التنفيذ بحجة أن له حق امتياز على هذا الشيء، إنما له أن يثبت حقوقه وقت توزيع الثمن[2]، ويتمثل هذا الإجراء في أن يجمد المال في يد المحجوز عليه و يمنعه من التصرف فيه و تبديده، فالغرض منه في هذه الحالة ضبط المنقولات المملوكة للحاجز لمنع حائزها من التصرف فيها تصرفا قد يمنع صاحبها من إستردادها إذا حكم له بعد ذلك بملكيتها[3]، فمتي حصل الحاجز على حكم نهائي بصحة الحجز وجب عليه اتخاذ إجراءات التنفيذ علي أملاك التابعة للمكلف وذلك بإجباره على تسليم المنقولات التي في حوزته بواسطة المحضر القضائي و تسليم المنقول للحاجز لتسديد الديون الضريبية من الأملاك المحجوزة[4].

2- **الحجز على العقارات:** أجاز المشرع للإدارة الضريبية الحجز على العقار في حالات استثنائية مثل تعذر إستفاء الديون الضريبية أو عدم كفاية المنقولات المحجوزة لتغطية الديون الضريبية، وهذا

---

[1] –المادة:692، من القانون رقم 08–09، المؤرخ في 2008/02/25 المتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، لسنة 2008.

[2]– رزاق لبزة عمر وعطا الله بدر الدين، "**التحصيل الجبري**"، ورقة مقدمة للملتقي الجهوي الخاص بالتحصيل الجبري من 25 الي 27 ديسمبر 2005، المديرية الجهوية للضرائب ورقلة، الديرية العامة للضرائب، الجزائر، ص: 14.

[3] – نبيلة عيساوي نبيلة، "الحجز الاستحقاقي كآلية لتفعيل سلطة تتبع المال"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الثالث والعشرون، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016، ص:78.

[4] – المرجع نفسه، ص: 90.

الإجراء لا يلجا إليه قابض الضرائب إلا عند الضرورة القصوى، أي إذا بقي هو الإجراء الوحيد والملاذ الأخير لتحصيل الديون الضريبية، لذلك لا يتم الحجز على العقارات إلا بتصريح وترخيص المديرية العامة للضرائب وباقتراح من المدير الولائي للضرائب وأخذ رأى والى الولاية.

ومنه فإن إجراءات بيع العقارات تمر بمرحلتين قبل الشروع عملية البيع:

أ- **وضع العقار تحت يد القضاء:** يبدأ ذلك بان يتولى القائم بالأعمال (أعوان المتابعة أو المحضرين القضائيين أو محافظي البيع)، بإيداع أمر الحجز الذي يذكر فيه السند الذي يجري التنفيذ بموجبه، مع إعذار المكلف بالضريبة بأنه إذا لم يدفع ديونه الضريبية في الحال فانه يسجل أمر الحجز بمكتب الرهون ويعتبر امر نهائيا، أي يعتبر العقار تحت يد القضاء.

ب- **إعداد العقار والتمهيد للبيع** [1]: بعد إنقضاء مدة شهر من تسجيل الحجز، ولم يتقدم المكلف بالوفاء بإلتزاماته الضريبية، فإن أعوان المتابعة أو القائمين بالتنفيذ، يخول لهم القانون القيام بتحرير قائمة شروط البيع المتضمنة المعلومات التالية:

- بيان السند التنفيذي الذي حصلت إجراءات الحجز بمقتضاه؛
- بيان تبليغ الحجز والتسجيل مع التنويه بتسجيله؛
- تعيين العقار المحجوز؛
- شروط البيع.

الفرع الثالث: الطريقة الجبرية لإستفاء الدين الضريبي

هناك مجموعة من الإجراءات (أنظر الملحق رقم 1) الواجب إتباعها لإستفاء الدين الضريبي بالطريقة الجبرية تتمثل فيما يلي:

1- **الترخيص بالبيع:** تخضع هذه العملية إلى الترخيص الذي يمنح إلى قابض الضرائب من طرف الوالي أو من أي سلطة أخري تقوم مقامه، وهذا بعد اخذ رأى مدير الضرائب الولائي، وفي حالة عدم الحصول على الترخيص من طرف الوالي في الإلتزام 30 يوم من تاريخ ارسال الطلب، يمكن لمدير الضرائب بالولاية أن يرخص قانونا لقابض الضرائب لمباشرة إجراءات البيع، وإذا تعلق الأمر بالمواد المحجوزة القابلة للتلف أو سلعة قابلة للتحلل وتشكل خطر على المحيط يمكن الشروع في البيع بترخيص مباشر من مدير الضرائب بالولاية [2].

2- **إعلان وإشهار عملية البيع:** وتتم عملية الإشهار مباشرة بعد الحصول على الترخيص بالبيع، وخلال هذه المرحلة يجب الإعلان عنه في جريدة مؤهلة لنشر الإعلانات القانونية في الدائرة أو

---

[1] – محمد دوة، **أثر الفساد فعالية النظام الجبائي التحديات والحلول**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات شهادة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الاغواط، 2017/2016، ص:188.

[2] – فارس السبتي، **المنازعات الضريبية في التشريع والقضاء الجزائي الجزائري**، دار هومة، الجزائر،2008، ص:356.

الولاية حيث يوجد المحل التجاري، ويتم إثبات القيام بالإشهار في محضر البيع [1]، وكذلك يتم إلصاق الإعلانات المتضمنة بيان واسم ولقب صاحب المحل والقابض المباشر للمتابعة والرخصة التي يتصرف بموجبها القابض ومختلف العناصر المكونة للمحل ووضعيته وتقدير ثمنه المطابق، و تتم عملية الالصاق في مقر المجلس الشعبي البلدي و مكتب القابض المكلف، ويدرج الإعلان قبل (10) أيام من البيع [2].

3- **التصريح المبدئي للبيع:** بعد إستيفاء الشروط والاجراءات الأولية المكورة سابقا، تتكفل أعوان المتابعة من إعداد نموذج (R 22) من نسختين مؤرختين وممضيتين، تتضمن اسم ولقب وعنوان عون التنفيذ وكذا بيانات المكلف المحجوز عليه وتاريخ وساعة البيع، وتودع لدى مفتشية التسجيل المتواجدة في الإقليم التابع لقباضة الضرائب.

4- **تنفيذ عملية البيع:** تعتبر عملية البيع أخر إجراء في عمليات المتابعة، ويتم تحديد تاريخ البيع بعد ثمانية أيام من تاريخ الحجز ويكون من إختصاص أعوان المتابعة أو المحضر القضائي أو محافظ البيع بالمزاد العلني، بحيث يحرر المحضر القضائي قبل البيع العلني مستخرج من سند التنفيذ و قائمة شروط البيع و يقوم بنشر الإعلان علي حساب نفقة طالب التنفيذ، و لمراعاة لمصلحة الخزينة من جهة ومصلحة المدين من جهة أخرى لا يمكن الشروع في عملية البيع إلا بعد تأكد محافظ البيع من إتمام جميع الإجراءات القانونية الخاصة بتوجيه الإعلان وإجراءات المزاد العلني[3].

والأصل أن تتم عملية البيع العلني لمنقولات المكلفين بالضريبة إما على يد أعوان المتابعات، أو على يد المحضرين القضائيين أو محافظي البيع بالمزاد، ويشرف على عملية البيع عون المتابعة أو قابض المكلف بالتحصيل، إلا أنه يمكن توكيل هذه المهمة إلى المحضر القضائي بصفته السلطة الضبطية القانونية، ويتم البيع علنا حيث يرسى المزاد على الثمن الأعلى المعروض الذي يجب أن يساوي أو يفوق ثمن التقدير الإفتتاحي، غير أنه وفي حالة قصور المزادات، يباع المحل التجاري بالتراضي ضمن الشروط المنصوص عليها في القانون.

ولا يقبل أي عرض بغرض الشراء بالتراضي إلا إذا كان مصحوبا بدفع وديعة يساوي مبلغها عشر(10/1) هذا العرض لدى صندوق القابض المكلف بالبيع [4].

---

[1] – فاطمة زعزوعه، **الحماية القانونية للأشخاص الخاضعين للضريبة**، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2013/2012، ص:76.

[2] – المادة:151–1 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2017.

[3] – انظر: المرسوم التنفيذي رقم 96–291 الصادر بتاريخ 1996/09/02 المتعلق بمهنة محافظ البيع بالمزايدة وممارستها ونظامها، الجريدة الرسمية العدد 51، المؤرخة في 1996/08/31.

[4] – المادة 152 –2 من قانون الإجراءات الجبائية 2010، معدلة بموجب المادة 39 من قانون المالية لسنة 2006.

5-**تحرير محضر البيع:** يعد محضر البيع من طرف العون المكلف بالبيع أو قابض الضرائب المختص، وذلك بتحرير محضر من نسختين نموذج (R24) ويجب أن يرفق بالوثائق التالية:

- نسخة من التصريح بالبيع؛
- بيانات المحضر لذي تم به الحجز وتاريخه وإسم المكلف بعملية البيع؛
- مجموع مبالغ البيع بالأرقام والحروف، تاريخ الترخيص بالبيع؛
- إمضاءات كافة الأطراف القابض والموظف المكلف بالبيع والحراس؛

بعدها ينشر البيع على شكل مستخرج في جريدة مخولة لنشر الإعلانات القانونية، وقبل هذا النشر لابد من تسجيل عقد الملكية.

مع العلم اتها تسلم من المحضر الى المشتري ونسخة تسلم الى المكلف المدين صاحب الحجوزات، كما أن حقوق التسجيل تقع على عاتق المشترى.

6-**أثار البيع:** بمجرد تسجيل البيع **تنتقل** ملكية المحجوزات من صاحبها المشتري بالمزاد العلني.

وبالنظر إلى إحصائيات المديرية العامة للضرائب فيما يخص إجراءات التحصيل الجبري نجد أن عدد المكلفين المطبق عليهم هذه الإجراءات قليل مقارنة بعدد المتهربين من الضريبة، هذا ما يوضحه الجدول التالي

الجدول رقم (3-3): إجراءات التحصيل الجبري

البيان / السنة	2008	2009	2010
التنبيه	609583	718017	717192
جدول التقسيط	18177	19896	19028
إعلام الغير بإغلاق الحساب	203029	202654	191911
الحجز	605	266	354
البيع	14	10	16
الغلق المؤقت	2604	2757	2877

المصدر: محمد دوة، أثر الفساد على فعالية النظام الضريبي التحديات والحلول، مرجع سبق ذكره، ص:191.

من خلال تتبع البيانات الواردة في الجدول فيما يخص الإجراءات التي قامت بها المديرية العامة للضرائب للتحصيل الجبري في الفترة ما بين 2008 إلى 2010، نلاحظ أن عدد المكلفين الذين طبق عليهم الحجز قليل جدا حيث لم يتعدى في مجموع السنوات 1225 مكلف وهذا عدد قليل جدا مقارنة بعدد المتهربين ويعود ذلك في المقام الأول إلى ضعف الإدارة الضريبية ونفس الشيء بالنسبة إلى عمليات البيع لتصفية دين الضريبية، كذلك نسجل ان عمليات تقسيط الضريبة في الكثير من الأحيان لا تحترم من طرف المكلفين. وبالتالي فإن عمليات التحصيل الضريبي مازالت غير فعالة ولم ترقي إلى المستوي الذي وضعت وقررت من أجله.

وتجدر الإشارة أن الكثير من المختصين في الجباية يرون أن النظام الضريبي لا يكون فعالا رغم إجراءات التحصيل العادية أو الجبرية منها[1]، إلا إذا ما قورن ذلك بعدد الشكاوى والمنازعات الضريبية، بحيث كلما قلت المنازعات الضريبية كلما دل ذلك على فعالية النظام الضريبي.

المبحث الثالث: التحديات المعيقة لفعالية النظام الضريبي.

رغم الأهمية التي توليها الدول لأنظمتها الضريبية فإنها تسعي جاهدة من حين إلى أخر إلى إدخال إصلاحات ضريبية جديدة عليها من أجل الاستجابة لتأثيرات عديدة اقتصادية وسياسية واجتماعية، ذلك لان الضرائب تحتل مركزا متميزا في الدراسات المالية، باعتبارها وسيلة استراتيجية يصعب الاستغناء عنها لتفعيل عملية التنمية و تعزيز القدرة التنافسية للاقتصاد، ومن أجل ذلك عمدت الدول إلى الاهتمام بجميع جوانب النظام الضريبي، فقامت بتطور الجانب التشريعي وأدخلت إصلاحات أخرى تمثلت في عصرنة إدارتها الضريبية، فوفرت جميع الوسائل المالية والمادية والبشرية، إلا أن الواقع اثبت غير ذلك بحث بقيت هناك عوامل عديدة تعيق فعالية النظام الضريبي وتحديات يقف أمامها عاجز، لهذا سنحأول في هذا المبحث الوقوف على أهم المعوقات والتحديات التي تواجه تطبيق النظام الضريبي.

المطلب الأول: أثر التهرب الضريبي على التحصيل الضريبي.

مما لا شك فيه أن الضريبية هي فريضة إلزامية تفرضها الدولة جبرا علي أفراد المجتمع سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا مستخدمة في ذلك ما لديها من سلطة وسيادة، إذن فهي بمثابة إستقطاع مالي من دخول وثروات أفراد المجتمع، وبالتالي فمن المتوقع أن يلجا بعض أفراد المجتمع إلى التخلص منها بشتى الطرق المشروعة أو غير المشروعة وهذا ما يسمي بالتهرب الضريبي.

وعليه فإن فكرة التهرب الضريبي ليست بالفكرة حديثة النشأة، بل هي من الأفكار القديمة إلا أن انتشارها في الوقت الحاضر تزايد بشكل كبير في المجتمعات الاقتصادية المختلفة، نظرا لكون الضريبية تمثل عبأ إضافيا على أي مكلف بها، وخاصة في ظل غياب الوعي الضريبي للمكلف الكافي والقائم في كثير من الأحيان على أساس فكرة أنه لا يحصل على منفعة خاصة وفورية من جراء أدائه للضريبة [2].

إن الرغبة في التهرب الضريبي بشتى أشكاله غريزة بشرية نابعة من الحب الفطري للمال، وصعوبة انتزاعه من صاحبه بغير منفعة تعود عليه، ولما كانت الضريبة فريضة تؤدى جبرا دون أن يحصل المكلف بها على نفع مباشر مقابل لها، كان السعي إلى تجنبها مبررا عند الكثيرين، لذا فمن الطبيعي ان نتوقع من جانب المكلفين رد الفعل الذي يأخذ عدة صور عن الدفاع عن مصالحهم وذلك اما

---

[1] - محمد دوة، أثر الفساد على فعالية النظام الضريبي التحديات والحلول، مرجع سبق ذكره، ص:191.

[2] – سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي واثارها على اقتصاديات الدول النامية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت،2008، ص:6

بتفادي الضريبة كليا أو على الأقل التقليل من الاقتطاع الضريبي المفروض عليه [1]، ومن هنا نشأت ظاهرة التهرب الضريبي أو ما يسمى بالإفلات من الضريبية.

الفرع الأول–التهرب الضريبي

قسم القاضي الأمريكي هولمز (Oliver Wendell Holmes) الناس تجاه القانون فريقين، أحدهما يقف بجانب القانون والثاني يقف بعيدا عنه، فيكون الفريق الأول في أمان مادام يلتزم بالقانون، بينما يقع الفريق الثاني في الخطر لأنه يخالف القانون، والتهرب من الضريبة التي يفرضها القانون يكون من بين من يقع في الجانب الخاطئ، وأعتبر من يتهرب الضريبة ضمن الفريق الأول، لإن التهرب الضريبي عملية تخلص من الضريبة، تتحقق من إستغلال ثغرة موجودة في النصوص القانونية الخاصة، ومن ثم فلا يوجد مخالفة للقانون [2].

وتعتبر ظاهرة التهرب الضريبي من أهم الظواهر التي تعاني منها معظم الدول، نظرا لما تشكله من عائق على وظيفة الادارة الضريبية من أجل الحصول علي أكبر قدر ممكن من الحصيلة الضريبية للنهوض بالاقتصاد وتحقيق الاستقرار والعدالة الاجتماعية.

إن التشريعات الضريبية المعاصرة لم تقدم تعريفا للتهرب الضريبي وانما اقتصرت على تعداد صوره وأشكاله، لان أي تعريف لا يمكن أن يشمل أساليب التهرب كافة، أما بالنسبة ما جاء في كتب المالية العامة فنجد العديد من التعاريف التي تصب في قالب واحد لتحديد ظاهرة التهرب الضريبي، وعلى هذا الأساس ظاهرة التهرب الضريبي التي يلجا اليها الأفراد محاولة منهم للتخلص من دفع الإلتزامات المالية المفروضة عليهم كلها أو جزء منها [3]، مستخدمين شتي الطرق والوسائل المشروعة وغير المشروعة، لذلك نجد أن هناك عدة إختلافات حول مفهوم التهرب، حيث يري بعض الكتاب أن" التهرب الضريبي هو التخلص جزئيا أو كليا من دفع الضريبة، ويمكن ان يتم قبل تحقق الضريبة باستخدام بعض الوسائل التي لا تحقق التزاما على المكلف، أو بعد تحقق الضريبة بعدم أدائها الي الخزينة [4]".

إن التهرب الضريبي هو إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه من خلال تقديم بيانات غير صحيحة للإدارة الضريبية، أو من خلال وسائل وطرق مشروعة وغير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة، مما ينجم عنه أثار سلبية على الخزينة العامة للدولة كونه يقلل حصيلة الاستقطاع الضريبي، وأثار اخري على المكلفين الذين لا يستعطون التهرب ولا يقبلونه، فيتحملون عبء الضريبة بينما يفلت منه أخرون، مما يؤدي إلى عدم تطبيق مبدأ العدالة في توزيع الأعباء العامة [5].

---

1 –خالد الخطيب، **التهرب الضريبي**، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني، 2000، ص: 157.

2 – رمضان صديق، **التجنب الضريبي**، دراسات في القانون الضريبي المعاصر، جامعة حلوان، القاهرة، 2011، ص:15.

3 – حسن عباس علوان، **استراتيجية السياسة الضريبية للصلاح الاقتصادي الضريبي في العراق، المشكلات. الأسباب. المعالجات**، المؤتمر العلمي الضريبي تحت شعار الاصلاح الضريبي دعامة اساسية في بناء الاقتصاد العراقي، 2006/10/15.

4 – عصام بشور، **المالية العامة والتشريع المالي**، طبعة الروضة، دمشق، 1993، ص:322.

5 – خالد شحادة الخطيب وزهير احمد شامية، **مرجع سبق ذكره**، ص: 214.

وهناك نوعين من أنواع التهرب الضريبي، فالنوع الأول من التهرب الضريبي يعرف بما يسمي بالتهرب الضريبي المشروع، أو ما يطلق عليه أحيانا بالتخطيط الضريبي، والنوع الثاني يعرف بالتهرب غير المشروع أو بالغش الضريبي، ويمكن التطرق إلى هذين النوعين كما يلي:

أولا-تعريف التهرب الضريبي المشروع

تناولت العديد من كتب المالية العامة وكتب القانون تعاريف عديدة لهذا النوع من التهرب، لكنها في مجملها تصب في معني واحد لتحديد مفهوم ظاهرة تعرف بالتجنب الضريبي (L'évasion Fiscale) أو بالتهرب المشروع [1]، حيث وصفه البعض انه " فن تفادي الوقوع في مجال جاذبية القانون الضريبي"[2].

أي أن المكلف بالضريبة يتجنب تحمل عبء الضريبة أو عدم الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية وذلك بالابتعاد عن مواطن التكليف أو الاستفادة من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي للتخلص من أداء الضرائب المستحقة عليه أو جانب منها.

وهناك من يعرف التهرب الضريبي المشروع بأنه " الظاهرة التي يحاول من خلالها الشخص المكلف بدفع الضريبة لإنقاص أو تخفيض قيمة الضريبة المستحقة عليه قانونا، وذلك عن طريق استفادته من بعض الثغرات التي قد توجد بالقانون أو بما تسمح به القوانين والتعليمات الضريبية، ويختلف ذلك من دولة إلى أخرى أو من تشريع إلى أخر"[3].

ومنهم من يري أن "التجنب الضريبي المشروع عبارة عن ردة فعل المكلف على الوسائل التي تستعملها الإدارة الضريبية لتحصيل الايرادات، بمحاولات كثيرة لتفادي عملية إقتطاع أو الإنقاص من حجمها [4]".

ونخلص من جملة التعاريف السابقة إلى أن التهرب أو التجنب الضريبي يقصد من ورائه التخلص من إلتزام دفع الضرائب المترتبة على المكلف جزئيا أو كليا، وذلك عن طريق الاستفادة من الثغرات الموجودة في القانون الضريبي، دون أن يؤدي ذلك إلى مخالفة الأحكام واللوائح الضريبية.

وبالتالي فإن هذا النوع من التهرب يحصل في حالة تحقق الواقعة المنشئة للضريبية بالمخالفة القانونية بعدم الإلتزام بأداء المكلفين لفريضة الضريبة، وبالتالي فهو حسب رأى (Margairaz) "التهرب من دفع الضريبية يفترض أن تكون هناك نية في محاولة التملص والتخلص من الضرائب في حدود القوانين والأحكام الضريبية"[5]، وحسب هذه الآراء يعتبر التهرب الضريبي من الضريبة مشروعا في الحالتين الاتيتين [6]:

---

[1]- André Margairaz, la fraude fiscal et ses succédanés (comment en échappe à l'impôt), Presses universitaires de France 3eme Édition, 1987, p.: 25.

[2]- J.C. Martinez، la fraude fiscal، P.U.E، 13.: p, France,1984

[3] -، رضا آل علي وصاحب ابو حمد، **المالية العامة**، الدار الجامعية، البصرة، 2002. ص:221.

[4] – فرحات فوزت، **المالية العامة (التشريع الضريبي العام)**، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع، بيروت، 1997.ص:75.

[5]- André Margairaz، la fraude fiscale، ibid, p.: 26

[6] – محمد حلمي مراد، **مرجع سبق ذكره**، ص:226.

أ- الامتناع عن القيام بنشاط معين أو تصرفات تستوجب سداد الضرائب، كأن تفرض ضريبة على إستهلاك سلعة معينة فيمتنع الشخص عن إستهلاكها، فيتخلص بذلك من دفع الضريبة، أو امتناع الشخص من استثمار أمواله في بناء المساكن للتخلص من ضرائب المباني وتوظيفها في مشروعات أخرى معفاة من الضرائب، أو الإمتناع عن استراد سلعة للتخلص من سداد الرسوم الجمركية، وامتناعه عن شراء سلعة مفروض عليها رسوم ذات معدلات عالية. ويكون التهرب من الضريبة بهذه الصورة مقصودا من جانب المشرع تحقيقا لغرض اقتصادي أو اجتماعي.

ب- الاستفادة من عدم إحكام صياغة التشريعات الضريبية للتخلص من دفع الضرائب، مثال ذلك أن تفرض ضرائب على الأرباح التي توزع على المساهمين، فتعمد المؤسسات إلى استخدام جانب من تلك الأرباح لزيادة رأس المال، أو في حالة أن قانون الضريبة لا يخضع الهبات إلى الضريبة على التركات فيقوم المالك بهبة أمواله إلى ورثته تهربا من دفع الضريبة على هذه التركات [1].

ومما سبق نخلص أن التهرب المشروع يقوم حسب مفهومه على عناصر عدة منها [2]:

- الاستفادة قدر الإمكان من الإعفاءات والتخفيضات والمزايا المنصوص عليها في القانون الضريبي؛
- التخلص والتجنب من دفع الضريبية ما أمكن وفقا للتشريع الضريبي؛
- اختيار الشكل القانوني الأنسب للمؤسسة من وجهة النظر الضريبية، لإن معظم التشريعات الضريبية تفرض الضرائب بمعدلات مختلفة حسب الشكل القانوني للمؤسسة؛
- محاولة نقل العبء الضريبي للغير؛
- تخفيض قيمة الضريبة عند تقديم التقدير الذاتي بما يسمح به القانون.

ثانيا-التهرب الضريبي غير المشروع: يطلق عليه اصطلاحا الغش الضريبي [3] (La Fraude Fiscale) أو ما يسمي بالتهرب غير المشروع، ويتضمن هذا النوع من التهرب الضريبي المخالفة الصريحة لأحكام القوانين والتشريعات والأنظمة الضريبية، حيث يعمد المكلفين لإتباع بعض الطرق والأساليب الغش للتهرب من إلتزاماتهم الضريبية، أي هو إنتهاك مباشر وعن قصد في مخالفة القوانين الضريبية[4].

وهناك رأي أخر يري أن التهرب الضريبي ما هو إلا عملية تحايل على القانون الجبائي بهدف التخلص من فرض الضريبة أو من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الخاضع له، وبتعبير أخر هو " تصرف غير قانوني، يتم من خلاله إخفاء نسبة من الضرائب أو تضخيم نسبة من الأعباء " [5].

وذهب فريق آخر من الكتاب أن الغش الضريبي هو " التخفيض أو الامتناع بطريقة غير شرعية عن دفع الضرائب المستحقة، وذلك عبر نماذج متنوعة كالأخطاء الإدارية في التصريحات، أو تخفيض

[1] -عادل العلي، **مرجع سبق ذكره**، ص:179.

[2] -نضال رشيد صبري واخرون، **محاسبة ضريبة الدخل، جامعة القدس المفتوحة**، عمان، الأردن، 1998، ص:243.

[3] -محمد طاقة وهدي العزاوي، مرجع سبق ذكره، ص:118.

[4] - مجدي محفوظ، **علم المالية العامة والتشريع المالي الضريبي**، الطبعة الرابعة، بيروت، 2005، ص:380.

[5]-Jean Jacques Neuer، **la Fraude Fiscale Internationale**، PUF, 2001, P.23.

الإيرادات وتضخيم النفقات [1]. أي تمكن الجهة المكلفة بدفع الضرائب كليا أو جزئيا من التخلص من تأدية الضرائب المفروضة عليها، وذلك عن طريق الغش والتزوير في القيود والسجلات والدفاتر المحاسبية، ومخالفة الأنظمة والقوانين المعمول بها في النظام الضريبي، واستخدام الرشوة في تخفيض مبالغ الضريبة أو الرسوم التي تحصل عليها الدولة [2]

وتختلف صور الغش الضريبي تبعا لاختلاف الأساليب التي يعتمدها كل مكلف للتهرب من تأدية الضرائب المترتبة عليه، قصد تخفيض القيمة الحقيقية لبعض عناصر أوعية الضرائب أو المغالاة في إظهار الأعباء واجبة الخصم من هذه الأوعية [3].

وبالتالي فإن التهرب غير مشروع عمل يهدف من وراءه المكلف مخالفة الاحكام والتشريعات الضريبية من خلال اللجوء إلى طرق واساليب احتيالية للتخلص من دفع الضريبية كليا أو جزئيا، وحتى تتحقق جريمة التهرب الضريبية فلابد من توافر عدة عناصر هي:

- التخلص من عبء الضريبة؛
- مخالف الأحكام القانونية؛
- استخدام الطرق والوسائل الاحتيالية.

ويمكن تقسيم التهرب غير المشروع الي عدة أقسام منها [4]:

- الإخفاء المادي: وهو ما يتعلق بإخفاء الشيء المادي الخاضع للضريبية، مثل إخفاء فواتير المشتريات من أجل إخفاء مبيعات والتهرب من ضريبة القيمة المضافة؛
- التكييف الخاطئ: ويهدف هذا النوع من التهرب الضريبي إلى عملية تمويه واقعة فعلية بدلا من وضعية قانونية ظاهرة، مثل مستثمر لا يمكنه فتح عيادة طبية لأنه لا يحمل شهادة لمزاوله مهنة الطب، فيقوم بعمل عقد باطني مع طبيب لفتح عيادة طبية؛
- التلاعب في القوائم المالية والحسابات الخاصة بالمكلف حيث أن تقدير الضريبة المستحقة على المكلف تستند على طبيعة هذه المستندات المحاسبية المقدمة من طرفه للإدارة الضريبية؛
- عدم تقديم المكلف تصريحا ضريبيا عن النشاط الخاضع للضريبة، ويعتمد في ذلك على عدم وجود مقر لنشاطه، أو يعمد إلى نقل نشاطه من جهة إلى أخرى، ويتحقق ذلك بسبب ضعف الوسائل التي تتبعها الإدارة الضريبية في حق المكلفين، وفي مثل هذه الحالة يكون التهرب شبه تام[5].
- أن يقوم المكلف بتقديم تصريح ضريبي غير صحيح، بحيث لا يتضمن جميع نشاطاته، أو لا يرفق جميع البيانات والوثائق التي تثبت ما هو مسجل في التصريح الضريبي المقدم إلى الإدارة

[1]- André Barilari ‹lexique fiscal‹ dalloz,2eme Edition‹ paris , 1992,p :92.

[2] – مجدي محفوظ، المرجع نفسه، ص:379.

[3] – عبد الجليل هويدي، **المالية العامة**، دار الفكر العربي للنشر، القاهرة، 1983، ص:290.

[4] – خالد شحاته الخطيب واحمد زهير شامية، مرجع سبق ذكره، ص:216.

[5] –حسين سلوم، **القانون المالي والضريبي**، دار الفكر اللبناني، بيروت، 1995، ص،152.

الضريبية، أو يرفق التصريح بوثائق وبيانات غير صحيحة أو يقوم بإخفاء أو عدم إدراج بعض المداخيل بهدف التخلص من دفع الضريبية المستحقة عليه.

والتهرب الضريبي مثله مثل نقل عبء الضريبة [1]، أي أن كيلاهما يؤدي إلى التخلص من الإلتزام بدفع الضريبة، غير أن في الحالة الأخيرة يتم دفع الضريبة على أية حال، أما في حالة التهرب الضريبي فقد يكون التهرب كاملا بحيث يؤدي إلى فقدان الحكومة للحصيلة الضريبة كلها أو جزء منها.

الفرع الثاني–أسباب التهرب الضريبي: هناك العديد من الأسباب التي أدت إلى انتشار وتفشي ظاهرة التهرب الضريبي والتي غالبا ما تعود إلى دوافع ذاتية، نفسية أو أخلاقية، أو إلى دوافع تشريعية أو اقتصادية ومالية، يمكن ان نذكر أهما فيما يلي:

1- **قلة الوعي الضريبي والمستوي الأخلاقي:** يقصد بالوعي الضريبي شعور المواطن بواجبه نحو وطنه، وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء [2].
إن علاقة الود المفقود بين (الدولة والفرد)، أو بتعبير أشمل بين المكلفين والإدارة الضريبية من أهم الأسباب التي تؤدى الي فقدان المصداقية والتشكيك في التزامات الأفراد بتسديد الضرائب الواجبة عليهم، لذلك فإن درجة إنشار الوعي الضريبي والمستوي الأخلاقي بين الأفراد يعد ضرورة ملحة[3]، لأن شعور المكلف بالضريبة بثقل الأعباء الضريبية الملقاة على عاتقه ، يجعله مضطرا للبحث عن الثغرات القانونية التي تتيح له مجالات التهرب والتخلص أداء الضريبية، ولا سيما في الدول التي تجعل الأولية لمقدار للإيرادات الضريبية لا لمدى عدالتها وتوافقها مع القدرة التكليفية الفردية و القومية في أن واحد[4].

2- **إرتفاع ثقل العبء الضريبي:** ويعتبر سببا مهما في التهرب الضريبي، إذ أنه مرتبط بالحالة الاقتصادية والمالية السائدة وبالنظم الضريبية المطبقة، وبالتالي فإن قدرة المكلف على تحمل عبء الضريبة متوقف على دخله، وعليه فإن عدم تناسب فرض العديد من الضرائب، وإرتفاع معدلاتها مع المقدرة التكليفية لدافعي الضريبة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الأعباء الضريبية على المواطنين، وبالتالي زيادة إحساسهم وشعورهم بثقل العبء الضريبي، بحيث يعتبر سبب هام ومبررا أساسي التي تدفع وتشجع المكلفين إلى التهرب من الضريبة [5].

3- **عدم استقرار التشريع الضريبي وكثرة تعديلاته[6]:** من الأسباب الرئيسية المساعدة علي التهرب الضريبي و الغش الضريبي هو عدم استقرار التشريع الضريبي كثرة القوانين المدرجة من سنة إلى

---

[1] – فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، مرجع سبق ذكره، ص:223.

[2] –عبد الفتاح مراد، **موسوعة شرق اتفاقية منع التهرب والازدواج الضريبي**، الكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، بدون سنة، ص:20.

[3] – فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، مرجع سبق ذكره، ص: 277.

[4] – المرجع نفسه، ص:277.

[5] – مجدي محفوظ مرجع سبق ذكره، ص:381.

[6] – غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص: 184.

اخري و تشابكها و تعدد أسعار الضرائب والرسوم، و بالتالي فإن اتساع دائرة التهرب الضريبي يكون حسب كيفية تنظيم القانون للضريبة، وهذا مرتبط إلى حد كبير بعدم استقرار التنظيم السياسي و الاقتصادي والاجتماعي، مما يؤدي إلى كثرة التعديلات في التشريعات والنصوص القانونية بطريقة مستمرة، مما يضفي على النظام الضريبي بطريقة أو بأخرى نوعا من الغموض، مما يؤدى بدوره إلى عدم ثقة المكلف بالنظام الضريبي، وهو الأمر الذي يحفز و يدفع إلى إنتشار عمليات اللجوء إلى التهرب الضريبي بشتي أنواعه.

4- **تعقد النظام الضريبي وعدم المرونة في تطبيقه:** فالأنظمة الضريبية معقدة بطبيعتها، و يتركز هذا التعقيد في عدم وضوح التشريع الضريبي و في وجود الكثير من الثغرات القانونية مما يثير المشاكل للإدارة الضريبية و يزيد من احتمالات التهرب، نتيجة لحداثة كثير من أنواع الضرائب و تعقيد القوانين التي تنظمها سواء عند تقدير وعاء الضريبة أو حساب قيمتها و كذا الإعفاءات و التخفيضات الخاصة بها، و التي يكون هدفها غالبا تحقيق أكبر قدر من العدالة في توزيع الأعباء الضريبية، إذ قد يصل هذا التعقيد إلى درجة يستعصي على المكلفين العاديين من غير ذوى الإختصاص فهمه وإدراكه، ويزيد من سوء الأمر أحياناً عدم المرونة في تطبيق القوانين الضريبية من قبل الأجهزة المكلفة بذلك، وعدم وحدة المعايير في معاملة المكلفين، وتعسف موظفي الإدارة الضريبية في معاملتهم، فإن كل هذه القواعد تثير العديد من المشاكل الفنية إلى يصعب على غالبية المكلفين التوصل إلى حلول لها أو فهم أبعادها، وبالتالي فمن الطبيعي ان تزيد من احتمالات التهرب الضريبي [1].

5- **العقوبات والغرامات:** مما لا شك في أن العقوبات وشدتها لها الأثر الكبير في الحد أو التقليل قدر الإمكان من تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، لذي فإن التشريعات الضريبة الجديدة تشددت في فرض العقوبات لتصل إلى حد تجريم المتهرب من الضرائب، إلا ان هذا لا يعني أن إصدار المشرع لهذه العقوبات القانونية تحد من التهرب بل يجب أن يضاف إليها ضرورة عدم تهاون الإدارة الضريبية في تطبيق العقوبات، فعدم المتابعة والرقابة في تطبيق العقوبات يشجع على الإستمرار في إرتكاب هذه الأعمال [2].

6- **عدم توفر العدالة الضريبية:** إن النظام الضريبي الجيد لابد أن يتميز بالعدالة والمسواة الضريبة، وهنا تجدر التفرقة بين العدالة القانونية و العدالة الفعلية ، فقد تكون الضريبية عادلة من وجهة نظر المشرع، إلا أن معوقات و صعوبات التنفيذ قد تقضي على هذه العدالة، وبالتالي فإن عدم عدالة النظام الضريبي بين المكلفين سوف يدفع البعض إلى التخلص من هذا الإلتزام فيتهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، مما يؤدي إلى زيادة عدم الرضا وزيادة المحاباة وعدم أداء الواجب، مما يدفع في النهاية الملتزمون بدفع الضرائب إلى التفكير بالتهرب منها، فالعدالة الضريبية ومنع

---

[1] –عبد الكريم صادق بركات واخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 205.

[2] –حمدي احمد العناني، **اقتصاديات المالية العامة**، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، 1987، ص: 224.

التهرب الضريبي لا بد أن يتحققا لكي نكون أمام مجتمع تسود فيه المساواة وعدم المحاباة والحزم في تطبيق القانون[1].

7- **عدم كفاءة الإدارة الضريبية:** تظهر أهمية هذه الإدارة مما يناط بها من مهام بدءا من حصر المكلفين مروراً بربط الضريبة ثم انتهاءء بمهمة تحصيل إيرادات الدولة اللازمة لتمويل الإنفاق العام، ومن هذا المنطلق فإن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يرتب مجموعة آثار مهمة، تتمثل إما في إحكام الرقابة على المكلفين وتحصيل إيرادات الدولة كاملة، وإما الخلل في الأداء، ومن ثم ضياع حقوق الدولة وإفلات المكلفين من إلتزاماتهم، هو ما يحدث في الدول التي تعاني إداراتها الضريبية ضعف الإمكانات المادية من جهة، وتدني مستوى الكفاءة والخبرة لدى كوادرها البشرية من جهة أخرى، مما يؤدي بالضرورة إلى التحفيز على ممارسة التهرب الضريبي [2].

الفرع لثالث: طرق مكافحة التهرب الضريبي

من المؤكد أن للتهرب الضريبي نتائج خطيرة، فهو يؤدي إلى إنخفاض الحصيلة الضريبية بالدرجة الأولى، مما يدفع الدولة إلى رفع أسعار الضرائب فيزداد العبء على من يدفع الضرائب، وبالتالي تسود عدم المساواة بين الأفراد في تحمل الأعباء العامة، لذا أصبح من واجب السلطة التشريعية إتخاذ كافة الوسائل والطرق للحد من انتشار هذه الظاهرة أو محاولة القضاء عليها، وذلك بالطرق التالية.

1- **العمل على تبسيط الإجراءات الإدارية** [3]: أي تلك الإجراءات المتعلقة بربط وتحصيل الضرائب المختلفة، إضافة إلى محاولة تصميم وصياغة نصوص التشريعات الضريبية بأسلوب يسهل على المكلفين بالضريبة وموظفي الإدارة الضريبية فهمها والتعامل بها بطرق صحيحة.

2- **مراجعة التشريعات الضريبية:** وضع نظام ضريبي منسجم ومترابط في أحكامه ومواده القانونية مع الوضع الاقتصادي والاجتماعي السائد، خال من التعقيد والابهام لا يتضمن ثغرات تترك مجالا واسعا ينفذ منه المكلفون للتهرب من الضريبة.

3- **عدم المبالغة في تعدد الضرائب:** يجب أن يكون هناك اعتدال في فرض الضرائب من حيث السعر والعدد القابل للتطبيق بما يتلاءم مع الوضع الاقتصادي السائد وإمكانيات المجتمع، فليس من المنطق أن نكثر من الضرائب أو نرفع أسعارها في الوقت الذي لا يستطيع الأفراد المجتمع تحمل أعبائها، مما يدعو إلى إعادة صياغة الأنظمة الضريبية بما يتماشى والتغيرات الاقتصادية والمالية والاجتماعية والسياسية [4].

4- **التحصيل من المصدر:** إتجهت العديد من الدول إلى إلزام بعض المكلفين باقتطاع دين الضريبة المستحقة من المصدر قبل دفع المال المستحق لهم، وذلك لما له من ضمان توريدها مباشرة

---

[1] – عبد الجليل هويدي، مرجع سبق ذكره، ص:228.

[2] – جميل الصابوني، **التهرب الضريبي**، متاح على الموقع الالكتروني:http://www.bibliotdroit.com/2016/07/blog ، تاريخ الزيارة 2017/12/23.

[3] –عبد الكريم صادق بركات وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص:210.

[4] – طارق الحاج، **مرجع سبق ذكره**، ص:86.

للخزينة العامة للدولة، تفاديا لاحتمالات التهرب، مثل الضرائب على الأجور والمرتبات وعلى أرباح الأسهم والسندات [1].

5- **نشر الوعي الضريبي:** و هو شعور المواطن بواجبه نحو وطنه وما يقتضيه ذلك من تضحيات مادية تعين الدولة على مواجهة ما يلقى عليها من أعباء [2]، و بالتالي فإن علاقة الود المفقود بين الدولة والفرد، أو بتعبير أشمل بين المكلفين والإدارة الضريبية من أهم الأسباب التي تؤدى إلى فقدان المصداقية والتشكيك في التزامات الأفراد بتسديد الضرائب الواجبة عليهم، لذلك فإن انتشار الوعي الضريبي و المستوي الأخلاقي بين الأفراد يعد ضرورة ملحة، لان شعور المكلف بثقل الأعباء الضريبية الملقاة علي عاتقه، يجعله مضطرا للبحث عن الثغرات القانونية التي تتيح له مجالات التهرب و التخلص من الضريبة. ونضيف إلى ما تقدم أن زيادة الوعي الضريبي أو الثقافة الضريبية والمستوي الأخلاقي لأفراد الدولة يلعب دورا مهما في مسألة التهرب الضريبي، فكلما كان الوعي الضريبي عاليا والمستوي الأخلاقي للأمة مرتفعا قلت رغبة الأفراد في التهرب الضريبي، حيث يزداد شعورهم بواجباتهم تجاه الدولة وعلي العكس صحيح.

6- **إلزام المكلفين على مسك الدفاتر المحاسبية:** إن إلتزام المكلفين بالضريبة بمسك الدفاتر المحاسبية والوثائق القانونية لإظهار حقيقة نشاطهم يساعد الإدارة الضريبية على تحديد الأرباح بشكل صحيح من واقع الإقرارات والتصريحات الجبائية، لإن المكلف هو أقدر الناس على معرفة وضعه المالي، وغياب هذه الدفاتر والوثائق يعتبر أحد العوامل الرئيسة في التهرب الضريبي، والذي يحدث أن المكلف غالبا ما يقوم بمسك نموذجين من الدفاتر، النموذج الأول مخصص للإدارة الضريبية لا يحتوي إلا على ما يرغب المكلف في إظهاره ، أما النموذج الثاني يحتوي على العمليات الفعلية لنشاطه ويحتفظ به لنفسه، وقد يساعده علي ذلك أحيانا موظفو الإدارة الضريبة على ذلك[3].

الفرع الرابع: أثر التهرب على الفعالية الضريبية

تعتبر الإيرادات الضريبية من أهم المصادر التي تعتمد عليها الدول النامية لتمويل عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، بحيث أصبح من الممكن القول أنها إحدى الأهداف النهائية للسياسة الاقتصادية لتلك المجتمعات، ولكون السياسة الضريبية جزء من السياسة الاقتصادية فلا جدال في أن التهرب الضريبي يشكل أحد المعوقات في تحقيق الهدف المالي للضريبة[4]، وذلك من خلال ما يؤدي إليه من ضياع جزء من حقوق الخزينة العامة للدولة ، ومنه فإنه يترتب على ظاهرة التهرب الضريبي أثار في غاية الخطورة علي الفعالية الضريبية، يمكن أن نوجزها فيما يلي[5]:

---

[1] – عادل العلى، **مرجع سبق ذكره**، ص: 181.

[2] –عبد الفتاح مراد، مرجع سبق ذكره، ص:20.

[3] – خالد الخطيب وزهير احمد شامية، مرجع سبق ذكره، ص221.

[4] - صالح حسن كاظم، "**مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد**"، متاح على الموقع الالكتروني: www.nazaha.iq/pdf_up/ تاريخ الزيارة 2017/12/25، ص:33.

[5] – حسن محمد كمال، اساسيات الضرائب، بدون دار نشر، الإسكندرية، 1982، ص:74.

– الاخلال بالهدف المالي للضريبة ضياع الخزينة العامة وفقدانها جزء معتبر من الإيرادات المتوقعة من الاستقطاع الضريبي، مما يجعل الدولة غير قادرة على تغطية نفقاتها العامة وممارسة واجباتها تجاه المجتمع على أكمل وجه؛

- إنخفاض حصيلة الضريبة نتيجة التهرب الضريبي يدفع بالدولة إلى زيادة ورفع معدلات الضرائب أو فرض ضرائب جديدة لتعويض النقص في الحصيلة؛
- اضطرار الحكومة لتغطية العجز المالي عن طريق الإصدارات النقدية أو الحصول على قروض داخلية أو خارجية، مما يؤدي إلى خلق مشاكل تتعلق بسداد الفرض وفوائدها؛
- الاخلال الكبير بقاعدة العدالة والتضامن بين أفراد المجتمع في توزيع العبء الضريبي؛
- تدهور الحس الضريبي لدي الكثير من المكلفين وتدهور عامل الصدق في المعاملات وزيادة تعميق الفوارق الاجتماعية [1].

وبخصوص تفشي ظاهرة التهرب الضريبي في الاقتصاد الجزائري تشير الإحصائيات المتوفّرة لدى الاتحاد العام للتجار والحرفيين الجزائريين لسنة2009 [2]، أن التهرّب الضريبي في الجزائر تسبّب في خسارة سنوية تزيد عن 200 مليار دينار جزائري، وهو ما يعادل 3 ملايير دولار، بما يهّدد الاقتصاد الوطني ويعرقل سياسة التنمية الاقتصادية للبلاد.

وأكد نفس المصدر أن 10 % من السجّلات التجارية في الجزائر وهمية رغم أنها مدوّنة على مستوى المركز الوطني للسّجل التجاري لكن أصحابها غير موجودين، ونفس الشيء بالنسبة للمستوردين الذين يجلبون السلع من الخارج بسجلاّت وهمية وتباع للموزعين بدون فواتير، وحسب ذات المصدر تعد هذه النشاطات المشبوهة من الأسباب الرئيسية التي أدّت إلى استفحال ظاهرة التهرّب الضريبي بالإضافة إلى كثرة الأسواق الفوضوية والسوق السوداء التي تزيد ن حدة الظاهرة خاصة ما يتعلّق بتبييض الأموال، حيث يتعامل العديد من التجار بالملايير، من اليد لليد، بعيدا عن أعين الرقابة.

وأشار نفس المصدر أن 70% من التعاملات التجارية في الجزائر تتم نقدا وبدون صكوك ولا فواتير وهو ما يسهّل إلى حد كبير من ظاهرة التهرب الضريبي، مؤكدا أن المشكل لا يقتصر على الجزائر فحسب حيث يمثل التهرب الضريبي نسبة 20% من التبادلات التجارية بأوروبا و80% بإفريقيا.

اما بخصوص سنة 2015 و2016 أعلن المدير العام للضرائب[3]ان مجموع المبالغ المستحقة علي المكلفين بالضريبة (أفراد و شركات) بلغت 2500 الف مليار دينار، مشيرا بان بعض المطالبين بتلك الضرائب لم يعد لهم اثر، فيما اختفت بعض الشركات عن الوجود ولم يعد لها أي كيان قانوني، وأوضح بان التهرب الضريبي ناتج أساسا عن عمليات الاستيراد، حيث يحاول المتعاملون إخفاء القيمة الحقيقية لوارداتهم، إضافة إلى الوحدات الصناعية التي تنشط بصورة غير شرعية، ودون تقديم أي

1 – صالح حسن كاظم، مرجع سبق ذكره، ص:35.

2 – سليمة حمادي، جريدة الشروق، على الموقع الالكتروني www.echoroukonline.com/ara تاريخ الزيارة 2016/05/10علي الساعة 15.30.

3- www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/medias, Direction Générale Des Impôts, **23/02/2016.**

تصريح عن هذه النشاطات، و بهذا الخصوص تم إنشاء خلية لمتابعة عمليات التصحيح الضريبي المفروضة على المتهربين من تسديد المستحقات الضريبية، واكد بان مصالحه تعتمد حاليا على عقود تبرم بالتراضي مع المعنيين لتمكينهم من تسديد قيمة الضرائب مع الغاء الغرامات المالية الإضافية المفروضة بسبب التأخيرات المستحقة عن تسديد الضريبية.

ومن جانب أخر، أعلن المدير العام عن استحداث جهاز لمكافحة الرشوة في قطاع الضرائب، وقال بأن مصالحه اكتشفت مؤخرا تورط مسؤولين في قضايا فساد، وجاء قرار المدير العام للضرائب بتحريك المفتشية العامة للتحقيق في التهم الموجهة لمسؤولين في مديريات الضرائب بتلقي رشاوي وامتيازات لمتعاملين وتجار وشركات، خاصة بعد تفجر قضايا فساد في قطاع الضرائب بعدما تم توقيف مدراء وإطارات ومفتشين في سلك الضرائب من مختلف أنحاء الوطن في حالة تلبّس بالرشوة والفساد وعمليات ابتزاز.

المطلب الثاني: ظاهرة الازدواج الضريبي

إن الغاية من الضريبة هو إشراك المكلفين في الأعباء العامة بالنسبة الي المقدرة التكليفية لكل واحد منهم ولكي تتحقق العدالة الضريبية يتطلب الامر عدم خضوع المكلف ذاته أكثر من مرة لنفس الضريبة عن نفس الدخل ولنفس السنة، ولكن يحدث أحيانا ان تفرض على مادة واحدة أكثر من ضريبة واحدة، أي ان هناك تكرار في التكليف عندما يكلف شخص واحد بالضريبة نفسها أكثر من مرة عن مادة تكليف واحدة، هذا ما يطلق عليه الازدواج الضريبي [1].

والواقع أن الازدواج الضريبي يتحقق خصوصا عندما يكون الوعاء الضريبي ثابتا ومتكررا مثل الضرائب على الدخل وراس المال، اما بالنسبة إلى الضرائب على الانفاق فلا يكون الازدواج الضريبي ظاهرا بوضوح، وذلك لان المادة الخاضعة للتكليف تكون عرضة للتبدل ولعدم الثبات [2]. وبالتالي سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الازدواج الضريبي وأسباب انتشاره، وتحديد أركانه وأنواعه وأساليب تجنبه.

أولا–تعريف الازدواج الضريبي:

يعرف فقهاء المالية العامة الازدواج الضريبي بأنه" فرض الضريبة نفسها أكثر من مرة على المكلف نفسه وعلى المال نفسه الخاضع للضريبة وفي المدة الزمنية نفسها "[3]

ويمكن تعريف الازدواج الضريبي بأنه" خضوع نفس الشخص لنفس الضريبية مشابهة عن نفس العنصر وعن نفس المدة أو الواقعة بواسطة أكثر من سلطة مالية واحدة "[4].

---

[1] – انظر حسن عواضة، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 463. واحمد عادل حشيش، مرجع سبق ذكره، ص: 381.

[2] – فوزي عطوي، المالية العامة (النظم الضريبية وموازنة الدولة)، مرجع سبق ذكره، ص:251.

[3] – عصام بشور، مرجع سبق ذكره، ص:198.

[4] – يونس البطريق واخرون، **مبادئي المالية العامة**، مرجع سبق ذكره، ص: 178.

ويلاحظ ان مفهوم الازدواج الضريبي غير مقصور على دفع الضريبية مرتين فقط كما يفهم من تفسير كلمة ازدواج، وانما يقصد بهذا الاصطلاح دفع المكلف للضريبة أكثر من مرة ممكن ان تكون ثلاثة مرات أو أربع ...الخ، وقد سميت هذه الحالة بالازدواج الضريبي كونها الحالة الغالبة[1].

ويرجع الباحثون نشوء ظاهرة الازدواج الضريبي وانتشارها إلى عدة أسباب منها [2]:

عدم الصياغة المحكمة للقوانين الضريبية، واختلاف الدول في تفسير مدلول الاصطلاحات الضريبية وتحديدها مثل لفظ المنشأة، أو معني الإقامة، أو شروط التوطن؛

- رغبة الدول في زيادة الحصيلة الضريبية، مما يدفع المشرع الي فرض الضريبة
- أكثر من مرة، أو تطبيق سياسة ضريبية تجاه بعض الظواهر الاقتصادية التي لا ترغب الدولة بوجودها في المجتمع؛
- إختلاف الدول في أساس فرض الضرائب، فبعضها تنتهج معيار التبعية السياسية، والبعض الأخر تطبق معيار التبعية الاقتصادية وأخر تتبع معيار التبعية الاجتماعية؛
- تباين التنظيمات الفنية التي تقوم عليها التشريعات الضريبية، فبعض الدول يأخذ بنظام التعدد ذو الصيغة العينية الذي لا يتعدى الحدود الإقليمية، والبعض الأخر يطبق نظام الضريبة الموحدة ذات الطابع الشخصي؛
- سهولة إنتقال الأموال عبر الدول.

ثانيا-أركان الازدواج الضريبي:

مما سبق يتضح لنا أن معظم الآراء إتفقت على أن تحقق ظاهرة الازدواج الضريبي تتطلب توافر عدة أركان أساسية هي:

1- **وحدة الشخص الخاضع للضريبة:** يشترط لتحقق الازدواج وحدة المكلف بالضريبة، أي خضوع نفس المكلف لأكثر من مرة للضريبة، إلا أن الازدواج في ركنه المتعلق بوحدة المكلف لا يثير بهذا المعني أي مشكلة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين [3]،

أما بالنسبة للأشخاص المعنويين فيجب أن نميز بين الازدواج الضريبي القانوني والازدواج الضريبي الاقتصادي القائم على الوحدة الاقتصادية لدافع الضريبة، فإذا فرضت ضريبة على أرباح إحدى شركات المساهمة باعتبارها شخصا معنويا متميزا عن شخصية المساهمين، وفرضت ضريبة أخرى علي نصيب المساهمين في تلك الأرباح ، فهنا لا تتوافر شروط الازدواج الضريبي من الناحية القانونية لاختلاف شخصية المساهمين عن شخصية الشركة، أما من الناحية الاقتصادية فإن هناك

---

[1] – سالم الشوابكة، **الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل وطرائق تجنبه مع دراسة تطبيقية مقارنة**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 21، العدد الثاني، 2005، ص:57.

[2] – جميل الصابوني، مرجع سبق ذكره.

[3] –عادل العلي، مرجع سبق ذكره، ص:218.

ازدواج ضريبي لان المساهمين هم في النهاية الذين يتحملون العبء الضريبي الحقيقي لكلتا الضريبتين[1].

2- **وحدة المادة الخاضعة للضريبة:** و يقصد بها أن يكون المال الخاضع للضريبة هو نفسه في الضريبتين[2]، ومن ثم فإن قيام وتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي لا يكفي أن تفرض الضريبة أكثر من مرة على الشخص نفسه، بل يجب أن يتكرر فرض الضريبة على نفس الوعاء مرتين أو أكثر، أما إذا اختلف الوعاء أو الواقعة المنشئة، كأن تفرض الضريبة على مال، ثم فرضت مرة أخرى على مال أخر فإننا لا نكون أمام ظاهرة الازدواج، كما في حالة خضوع شخص معين في نفس الوقت للضريبة مرة على أرباحه التجارية و مرة أخرى على أرباحه من المهن الحرة[3].

3- **وحدة الضريبة المفروضة** [4]: لكي يتحقق الازدواج الضريبي يشترط أن تدفع الضريبة أكثر من مرة من قبل المكلف وعن نفس المال، بمعني أن تكون هناك ضريبتان من نفس النوع يجمع بينهما التماثل والتشابه والتكرار.

4- **وحدة المدة الزمنية:** يشترط أن تتحقق ظاهرة الازدواج الضريبي أن تكون المدة الزمنية التي تدفع عنها الضريبة المتكررة واحدة، ويعني عدم وجود ازدواج ضريبي فيما لو تعددت المدة التي فرضت فيها الضرائب المماثلة على نفس المال أو نفس المكلف، فمثلا أداء ضريبة على دخل أو رأس المال لسنة (ن) وادائها عن الايراد المتحقق سنة (ن+1)، لا يؤدي إلى ازدواجية الضريبة نظرا لاختلاف المدة الزمنية [5].

الفرع الثاني: أنواع الازدواج الضريبي:

هناك عدة أنواع للازدواج، ويمكن تقسيمها انطلاقا من منظورين، فالأول من حيث نطاقه الإقليمي والثاني من حيث تعمد حدوثه من قبل المشرع، وذلك على النحو التالي:

أولا–الازدواج الضريبي من حيث نطاقه الإقليمي

من حيث النطاق الإقليمي للازدواج الضريبي هناك نوعين هما:

1- **الازدواج الضريبي الداخلي (المحلي):** يتحقق الازدواج الضريبي داخليا عندما تتوفر شروطه كامله داخل الحدود الإقليمية للدولة، ويقصد به فرض الضريبة مرتين على نفس الشخص وفي نفس السنة[6]، وتعود أسباب هذا النوع من الازدواج إلى سببين، فالأول ينشأ نتيجة لتعدد السلطات المالية أو الضريبية داخل الدولة، فمثلا فرض السلطات المركزية ضريبة معينة على مادة معينة ثم تقوم السلطات المحلية بفرض نفس الضريبة ونفس الوعاء على الشخص نفسه، اما السبب الثاني

1 – عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، مرجع سبق ذكره، ص: 228.
2 – سالم الشوابكة، مرجع سبق ذكره، ص:59.
3 –عبد الكريم صادق بركات واخرون، المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص: 226.
4 – غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص:176.
5 – غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص:177.
6 – سعيد علي العبيدي، مرجع سبق ذكره، ص:128.

يعود الي طبيعة النظام الضريبي القائم، فقد يفرض المشرع في دولة ما ضريبة عامة على الدخل مثلا، علما أنه يفرض في الوقت ذاته ضرائب نوعية على فروع الدخل مثل ضريبة التركات، فيكون هناك ازدواج ضريبي كامل الشروط[1].

2- **الازدواج الدولي:** ينشأ هذا الازدواج الضريبي الدولي من الناحية القانونية لما تتمتع به الدولة من حق السيادة على مواطنيها وعلى الأجانب المقيمين داخل اقليمها، ووضع نظامها الضريبي وفقا لما تفتضيه مصالحها الوطنية، و بالتالي يتحقق الازدواج الضريبي نتيجة فرض ضرائب من نفس النوع من قبل دولتين وأكثر على نفس المكلف و نفس المال وفي نفس الوقت، و كمثال على ذلك فقد يدفع شخص ضريبة دخل في الدولة التي يتحقق فيه الدخل باعتبارها دول مصدر الدخل (التبعية الاقتصادية)، ويدفع الضريبة نفسها في دولته التي يحمل جنسيتها باعتبارها دولة الموطن (التبعية الاجتماعية و السياسية)، فالمكلف نفسه هنا قام بدفع الضريبة ذاتها مرتين على نفس المادة الخاضعة لها ولكن في بلدين مختلفين، وقد يكون هذا الازدواج مقصودا أو غير مقصود ويمكن معالجته عن طريق الاتفاقيات الثنائية أو الجماعية بين الدول[2].

ثانيا–الازدواج الضريبي من حيث تعمد حدوثه.

يقسم الازدواج الضريبي من حيث تعمد حدوثه إلى نوعين هما:

أ– **الازدواج المقصود:** وهو الذي يعمد المشرع إحداثه تحقيقا لبعض الأغراض فيوفر جميع عناصره ويبتغي من وراء ذلك لتحقيق اغراضا شتي أهمها [3]:

- زيادة الحصيلة لمواجهة زيادة الأعباء العامة، أو مواجهة عجز قائم في الميزانية العامة للدولة؛
- تحقيق العدالة الضريبية عن طريق زيادة العبء الضريبي على الفئات من المكلفين؛
- محاربة بعض الظواهر الاجتماعية كالإسراف والانفاق المتزايد، والتقليل من حجم التفاوت بين طبقات المجتمع؛

والجدير بالذكر أن الازدواج المقصود لا يمكن توقع حدوثه إلا في النطاق الداخلي أو المحلي، ويكون الهدف منه الحصول على موارد ضريبية جديدة.

ب– **الازدواج غير المقصود:** وهو الازدواج الذي ينشأ أو يحدث بدون قصد من المشرع، أي يتم نتيجة عدم التناسق في التشريع الضريبي، أو نتيجة خطا أو سهو المشرع، مما يؤدي الي فرض نفس الضريبة وتكررها بالنسبة للوعاء الواحد، وهو الأكثر حدوثا على الصعيد الدولي بسبب عدم التنسيق بين التشريعات الضريبية للدول.

---

[1] – سالم الشوابكة، مرجع سبق ذكره، ص:61.

[2] – عادل العلي، مرجع سبق ذكره، ص–ص223–224.

[3] – غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص:187.

الفرع الثالث: معالجة الازدواج الضريبي

لعلاج ظاهرة الازدواج الضريبي لابد من التفريق بين أساليب منع أو تفادي الازدواج الضريبي الداخلي والازدواج الضريبي الدولي.

فعلي الصعيد الداخلي فإن الازدواج الضريبي عادة ما يكون مقصود، نتيجة للسيادة المطلقة التي تتمتع بها كل دولة في تكييف نظامها الضريبي [1]، اما في حالة الازدواج الضريبي غير المقصود فيمكن معالجته بسهولة عن طريق التنسيق بين القواعد القانونية في التشريع الضريبي، وإزالة الأسباب وذلك بإلغاء أو تعديل التشريع الذي أوجد هذ الازدواج.

اما فيما يتعلق بالازدواج الضريبي الدولي فيتم معالجته من خلال الاتفاقيات الدولية التي من شانها ان تخفف أو تلغي حدة التعدد الضريبي الدولي فقد تكون هذه الاتفاقيات ثنائية أو جماعية بين عدد من الدول أو تكون اتفاقيات تعقدها هيئات دولية بحيث تلتزم الدول الموقعة عليها، بمعالجة هذا التعدد الضريبي بصفته يشكل عائقا أمام حرية انتقال رؤوس الأموال بين مختلف الدول.

المطلب الثالث: الفساد المالي والاداري

إلى جانب التهرب الضريبي والازدواج الضريبي يوجد هناك معيق ثالث يعتبر من أحد المعوقات والتحديات التي تواجهها السلطة العامة للدولة لما له من أثار سلبية على الاقتصاد ككل بصفة عامة والحد من فعالية النظام الضريبية وتحقيق أهدافه بصفة خاصة [2]، يتمثل في ظاهرة الفساد بكل ما تحمله الكلمة من معني، إذ تعتبر آفة الفساد ظاهرة مجتمعية فتاكة وهي قديمة وجدت في كل العصور، وفي كل المجتمعات الغنية منها أو الفقيرة وحتى يومنا هذا.

الفرع الأول-تعريف الفساد وانواعه:

إن ظاهرة الفساد أصبحت ظاهرة عالمية واسعة الانتشار تهدد جميع المجتمعات والدول مما سببت مشاكل عميقة أثرت على التنمية الاقتصادية والحياة الاجتماعية وكذا السياسية للمجتمع، بحيث أخذت أبعاد كبيرة تتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها وتختلف درجتها من مجتمع إلى أخر، لذلك سنحاول تقديم مفهوم الفساد مع التطرق إلى أنواع على النحو التالي:

أولا-تعريف الفساد:

1- **الفساد لغة** [3]: إن أصل مفهوم الفساد (corruption) هو من الكلمة اللاتينية (corruptus) ومعناها في اللغة فسد يفسد وهو ضد الصلاح، أما الراغب الاصفهاني فيقول إن الفساد خروج الشيء عن الاعتدال قليلا كان الخروج عليه أو كثيرا، ويستعمل في النفس والبدن والأشياء الخارجة عن الاستقامة.

---

[1] – عبد الكريم صادق بركات واخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 226.

[2] – فاطمة عبد الجواد، الفساد الإداري والمالي واثاره السلبية على مؤسسات الدولة العراقية وسبل معالجته، متاح على الموقع الالكتروني: http://www.tax.mof.gov.iq/ArticleShow.asp ، تاريخ الزيارة 2017/01/10 .

[3] - الموقع الالكتروني، /http://www.islambeacon.com، تاريخ الزيارة 2018/01/10.

وقال إبن الجوزي: الفساد تغير الشيء عما كان عليه من الصلاح، والفساد في الأرض ما أشارت إليه الآية الكريمة﴿ وإذا تولى سعى في الأرض ليفسد فيها ويهلك الحرث والنسل والله لا يحب الفساد ﴾ (البقرة الآية 205).

والإفساد هو جعل الشيء فاسدا خارجا عما ينبغي ان يكون عليه وعن كونه منتفعا به، وهو في الحقيقة: اخراج الشيء عن حالة محمودة لا لغرض الإصلاح.

2- الفساد اصطلاحا:

إن تحديد مصطلح الفساد بمفهومه العام يعد من أكثر المفاهيم صعوبة نظرا لتعدد واختلاف وجهات النظر بين الجهات والمدارس التي ينتمون إليها الباحثين والمهتمين، إذ لا يوجد تعريف محدد للفساد بالمعني الذي يستخدم فيه هذا المصطلح، لذلك لا يوجد تعريف واحد شامل متفق عليه، ويحظى بموافقة كافة المهتمين بموضوع الفساد، إلا أن أكثر التعاريف استخداما لدى الاقتصاديين المهتمين بمواضيع التنمية الاقتصادية هو تعريف البنك الدولي الذي تناول مفهوم الفساد والمفاهيم المرتبطة به في تقريره لسنة 1997.

بحيث عرفه البنك الدولي بأنه هو "إساءة إستعمال السلطة العامة أو الوظيفة العامة للكسب الخاص"[1] فالفساد يحدث عندما يقوم موظف بقبول أو طلب أو إبتزاز أو رشوة لتسهيل عقد أو البوح عن مبالغ وكميات لمناقصة عامة، كما يتم عندما يقوم وكلاء أو وسطاء لشركات أو أعمال خاصة بتقديم رشاوي الاستفادة من سياسات أو إجراءات للتغلب على منافسين، وتحقيق أرباح خارج إطار القوانين، كما يمكن للفساد أن يحدث عن طريق إستعمال الوظيفة العامة دون اللجوء إلى الرشوة وذلك بتعيين الأقارب أو سرقة أموال الدولة مباشرة. [2].

وهكذا فالفساد في الإدارة يأتي نتيجة التسيب والإهمال واللامبالاة والمغالطة في المفاهيم وتدني في السلوك الإنساني وغياب الوازع الديني، فتحدث عملية فوضوية تقود إلى التوجه على غير هدى، دون ضوابط تحكم وأسس يُعمل بها وخطط تستهدف، فينجم عن ذلك نشوء بيئة مناسبة لولادة المرض الذي هو الفساد.

ويعرفه " Johnston" بإساءة إستخدام الأدوار " تقصيد الوظائف " العامة أو الموارد العامة بغرض المنفعة الخاصة [2].

يعرف كذلك بأنه "استخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح أو منافع خاصة، ويشتمل ذلك بوضوح على جميع أنواع رشاوي المسؤولين المحليين أو الوطنيين أو السياسيين، ولكنه يستبعد الرشاوي التي تحدث فيما بينهم في القطاع الخاص"[1].

---

[1] – محمود عبد الفضيل، "**مفهوم الفساد ومعاييره**"، مداخلة في ندوة الفساد والحكم الصالح في البلاد العربية، بيروت، لبنان، 2004، ص:80.

[2]- Johnston. M, What Can be done about Entrenched Corruption" Paper presented to the Ninth Annual Banl Conference on Development Economics, The World Bank, Washington DC, 30 April – 1 May, 1997,

ويعرفه آخرون بأنه " إساءة استعمال السلطة العامة أو الوظيفة العامة للكسب الخاص بشكل مباشر أو غير مباشر لتحقيق أغراض شخصية مستندة الي المحسوبية" [2]

ومع تعدد تعاريف الفساد بسبب أبعاده الواسعة التي تتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، لاختلاف درجة شموليتها من مجتمع إلى أخر، وعموما فإن الفساد كمصطلح يغطي مجموعة واسعة من الممارسات السياسية والاقتصادية والادارية المشبوهة والمريبة، ويشمل مساحة واسعة من الأعمال والتصرفات غير الشرعية، فهو ظاهرة معقدة تتشعب أسبابها وتتنوع أثارها، وتشمل أنواعا مختلفة من أنماط السلوكات الشاذة، من أهمها نذكر:

- الرشوة: وتعني حصول الشخص على منفعة تكون مالية في الغالب لتمرير أو تنفيذ أعمال مخالفة لأصول المهنة والتشريع؛
- الاختلاس؛
- استغلال النفوذ؛
- الابتزاز: لغرض الحصول على مبالغ مالية معينة بالتهديد والعنف والترهيب مستغلاً موقعه الوظيفي؛
- هدر المال العام: باستخدام الصلاحيات الممنوحة للشخص أو الاحتيال أو استغلال الموقع الوظيفي للتصرف بأموال الدولة بشكل سري من غير وجه حق، وتوظيف الاموال العامة لغير ما خصصت له، اما للمصلحة الخاصة أو لمصلحة فرد أو مؤسسة أو حزب أو جماعة؛
- التهرب والمساعدة على التهرب من الضريبة؛
- الوساطة؛
- تسريب المعلومات؛
- الحصول على نسب مقابل احالة العقود أو المناقصات؛
- الاهمال الجسيم بما يلحق ضررا جسيما بالأموال العامة.

ثانيا-أنواع الفساد [3]:

يمكن تصنيف الفساد الي عدة أنواع كما يلي:

1- **الفساد السياسي:** وهو ما يعبر عنه أحيانا بالفساد الكبير، ويتعلق بمجمل الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام التي تنظم عمل النسق السياسي في الدولة، فهو موجود في أغلب الدول مها كانت أنظمة الحكم التي تنتهجها[4]، و ينتشر في المستويات الوظيفية العليا، وذلك من خلال

---

[1] – أحمد صلاح عطية، **أصول المراجعة الحكومية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص:201.

[2] – عنتر بن مرزوق وعبدو مصطفي، **معضلة الفساد في الجزائر دراسة في الجذور والأسباب والحلول**، دار جيطلي للنشر، الجزائر، 2009، ص81 .

[3] – سارة بوسعيود، **دور استراتيجية مكافحة الفساد الاقتصادي في تحقيق التنمية المستدامة (دراسة مقارنة بين الجزائر وماليزيا)**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، غير منشورة،2012-2013، ص-ص:22-23.

[4] – ياسين خالد بركات الوائلي، "**الفساد الإداري ومظاهره وأسبابه**"، النبأ مجلة شهرية ثقافية عامة، العدد: 80، العراق، 2006.

قيام بعض السياسيين وكبار المسؤولين في السلطة بتخصيص الأموال العامة لمصالحهم الخاصة، ويتضمن هذا النوع من الفساد شبكة معقدة من العلاقات والمصالح والإجراءات التي يصعب اكتشافها، وهناك عدة طرق لهذا الفساد، منها تقاضي المسؤولين الكبار في الدولة بعض المكافآت أو استراد السلع دون دفع الرسوم الجمركية، أو منح بعض المستثمرين بعض الامتيازات الضريبية[1].

2- **الفساد المالي:** ويعرف بأنه ذلك الفساد المتعلق بمخالفة مخالفة القواعد والأحكام والإنحرافات المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها، ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية المختصة بفحص ومراقبة حسابات الحكومة والهيئات والمؤسسات العامة والشركات، ويمكن ملاحظة مظاهر الفساد المالي في الاختلاس والرشاوي والتهرب الضريبي وتفشي المحسوبية في التعيينات الحكومية.
3- **الفساد الاداري:** ويتعلق بمظاهر الفساد والانحرافات الإدارية والوظيفية والتنظيمية، وهي المخالفات التي تصدر عن الموظف العام أثناء تأديته لمهام وظيفته في منظومة التشريعات والقوانين والضوابط، ومنه تتمثل مظاهره في الامتناع عن أداء العمل وعدم تحمل المسؤولية، وإفشاء أسرار المهنة، ومظاهره متعددة و متداخلة و تكون سببا في إنتشار بعض المظاهر الأخرى ذات الصلة.
4- **الفساد الضريبي** [2]: إن الفساد الضريبي هو أحد اشكال الفساد المالي الذي يهدف إلى تحقيق مكاسب شخصية على المكلفين بدفع الضرائب من جهة، وعلى حساب الإيرادات الضريبية المستقطعة الموجهة لرفد الخزينة العامة للدولة، لذلك يعتبر من أهم مظاهر الفساد في النظام الضريبي الذي يربط بين طرفي العلاقة الضريبية الإدارة الضريبية و المكلف، أي ما يحدث من تقديرات للإقرارات الضريبية من جانب موظفي الإدارة الضريبية بشكل مخفض لقيمة الإقرار، نتيجة تلقيه رشوة من المكلف بالضريبة أو صاحب المؤسسة حتي تقدر الأرباح و المبيعات بأقل من قيمتها.

وبذلك يتضح لنا أن السبب الرئيسي في إنتشار ظاهرة الفساد يتمثل في السلطة التي تمنح الموظف، دون وجود أدنى رقابة فعالة على كيفية ممارسته وإستعماله لهذه السلطة [3].

الفرع الثاني: الأثار المترتبة على الفساد الضريبي:

أن الفساد الضريبي له آلياته التي تؤثر في نسيج المجتمعات وسلوكيات الأفراد مما يكون له آثار اقتصادية معاكسة واضحة ومباشرة على التنمية الاقتصادية وتخلفها بشكل واضح، مما يؤثر سلبا

---

[1] –هاشم الشمري وايثار الفتلي، **الفساد الإداري والمالي وآثاره الاقتصادية والاجتماعية**، دار اليازوري، عمان، الأردن،2011، ص:46.

[2] – ولهي بوعلام، "**أثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر**"، مداخلة مقدمة ضمن ابحاث المؤتمر الدولي، تقييم اثار برامج الاستثمارات العامة وانعكاساتها على التشغيل والاستثمار والنمو الاقتصادي خلال الفترة 2001–2014، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، يومي 12/11/ مارس 2013، ص: 9.

[3] –عمار السيد عبد الباسط نصر، مرجع سبق ذكره، ص: 173.

على حصيلة وحجم الإيرادات الضريبية والدخل للمواطنين، وبالتالي يترتب على الفساد في المجال الضريبي أثار خطيرة يمكن أن نشير إلى أهمها كما يلي:

1- إن تفشي الفساد في القطاع الضريبي يدفع بالضرورة المكلفين بالضريبة إلى تقديم إقرارات تظهر وعاءا ضريبيا غير حقيقي للمادة الخاضعة للضريبية، وبهذه الطريقة يتمكنون من إظهار مقدرة تكليفية منخفضة لا تدل على مقدرتهم الحقيقة، مما يحرم الخزينة العامة من إيرادات إضافية كانت متوقعة، في حين لا يستعطون بعض المكلفين الأمناء والنزهاء تخفيض هذه المقدرة بنفس الطريقة، وبالتالي فإذا قام المشرع بمعامله الاثنان معا بنفس المعاملة الضريبية، فهذا يعني الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية التي تقوم على أساس معاملة ضريبية مماثلة، مما يترتب عليه في النهاية التوزيع غير العادل في تحمل للأعباء العامة بين أفراد المجتمع وانعدام العدالة الاجتماعية نتيجة إلى تفشي واستشراء الفساد المالي في القطاع الضريبي[1].

2- لا شك في أن النظام الضريبي الذي يعتمده كل بلد له تأثيره الهام على حجم الطاقة الضريبية، إلا أن الأنظمة الضريبية التي تستشري فيها ممارسات عمليات الفساد بشتى أنواعها، لا تسهم في امتصاص الفائض الاقتصادي وتعبئته وتوجيهه نحو أغراض التنمية الاقتصادية، لإن أوضاع وممارسات الفساد يترتب عنها مقدرة تكليفية زائفة للأفراد المتورطين في عمليات الفساد، مما ينجم عن هذه الممارسات وانتشارها على نطاق واسع في المجتمع انخفاض كبير في الطاقة الضريبية للمجتمع ككل قد لا تصل إلى حدها الأقصى، بل لا تصل إلى الحد الذي يتناسب مع حجم الدخل وتوزيعه.

فإذا كان صانعي السياسة المالية تعتمدون على حجم الإيرادات العامة لتخطيط حجم النفقات العامة على أساس هذه المقدرة الضريبية الزائفة، فإن السياسة الاقتصادية في هذه الحالة لا تستطيع تحقيق أهدافها بصورة مضمونة وناجحة، سواء تعلق الأمر بتحقيق النمو الاقتصادي أو بتمويل الإنفاق العام، أو تمويل وتسيير المرافق والخدمات العامة التي يتم اشباعها بالقدر المرغوب به اجتماعيا، وأمام هذا الوضع تجد الدولة نفسها مضطرة التضحية ببعض الأهداف التي تدخل في نطاق مسؤولياتها [2].

الفرع الثالث–إستراتيجية مكافحة الفساد في المنظومة الضريبية:

لايزال تزايد الإهتمام بتعزيز تعبئة الإيرادات في البلدان النامية شاغلا رئيسا للهيئات والمنظمات الدولية من خلال برامجها و دورها الرقابي في إطار المساعدة الفنية لدعم هذه الجهود من أجل بناء نظم ضريبية أقوى فعالية و أكثرا عدلا، وعليه فإن الدراسات المقدمة من طرف البنك الدولي ترى البيئة المنشئة للفساد تكمن في إشكالية النظام وتشدد على ضرورة إصلاحه وتغيير بنيته، وليس تعقب الأفراد وتوجيههم، بحيث يفترض بالجهات التي تتولي مكافحة الفساد أن تجري تقويما موضوعيا لمسببات

[1] – ولهي بوعلام، "أثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر" المرجع نفسه، ص:17.

[2] – محمد دوة، **أثر الفساد على فعالية النظام الجبائي التحديات والحلول**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات شهادة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الاغواط، الجزائر، 2017/2016، ص: 29.

الفساد ومصادره، ومن ثم تبني سياسات اقتصادية تتبع بعوامل اجتماعية وثقافية من أجل الحد من ظاهرة الفساد، لا سيما رصد الحوافز المادية والمعنوية، وزيادة فاعلية الحكم الجيد وشفافيته، وتمكين الأجهزة الرقابية من أداء مهامها[1].

إن إستراتيجيات مكافحة الفساد تتباين تبعا للبيئة السياسية والاقتصادية التي أنتجت الفساد، وانطلاقا من هذا المنظور قدمت منظمة الشفافية الدولية نموذج إصلاحي تم التركيز فيه على أركان النزاهة وهي: الإرادة السياسية، الإصلاح المؤسساتي، إشراك المجتمع المدني، إصلاحات إدارية، تفعيل المؤسسات الرقابية، السلطة التشريعية، السلطة القضائية، وسائل الإعلام، المجتمع المدني، القطاعين العام والخاص، وهذه الأركان تُشكل مجتمعة مكونات النزاهة وتمثل جزءاً لا يتجزأ من الإصلاحات الاقتصادية والإدارية، ومن دونها يتعذر وضع استراتيجية لمكافحة الفساد، وهي تكمل بعضها بعضا وغياب أحدها أو إهماله يؤثر على الركن الآخر ويضعفه، وإذا اختفت أو ضعفت بعض هذه الأركان، فإن النظام يُصبح عرضة للانهيار مما ينعكس سلباً على التنمية الاقتصادية والاجتماعية المستدامة[2].

1- **دور السلطة التشريعية في مكافحة الفساد:** باعتبار البرلمان أهم مؤسسة تمثيلا للسلطة التشريعية داخل الدولة ، وبهذه الصفة يقع على عاتقه دور بالغ الأهمية يتمثل في تشريع القوانين اللازمة لمراعاة المصالح المختلفة لكل قطاعات المجتمع و إعداد السياسات العامة و إجراءاتها، فلابد للبرلمان أن يؤدي دوره في الإشراف على مراقبة أعمال السلطة التنفيذية بما يؤمن التخفيف من وطأة الفساد غير أن ذلك يتوقف على إدراك أعضاء البرلمان لخطر الفساد وادراكهم لدور البرلمان في محاربته ، وسد مخارج الفساد ومداخله، وذلك بتفعيل دور المساءلة و المحاسبة للسلطة التنفيذية علي مجمل اعمالها و تصرفاتها خاصة فيما يتعلق بالإيرادات العامة بشكل عملي يسمح من خلاله تدقيق ومراجعة العمليات المتعلقة بتحصيل الإيرادات العامة باعتماد مبادئي و معايير توجيهية نذكر منها[3]:
   - مراقبة الشرعية والمطابقة؛
   - مراقبة المردودية؛
   - مراقبة الملائمة؛
   - مراقبة الشمولية؛
   - مراقبة المصداقية والنوعية.
2- **تفيل الدور الرقابي لمجلس المحاسبة:** يعتبر مجلس المحاسبة إحدى أهم الهيئات المكلفة بالرقابة اللاحقة علي الأموال العمومية، فهو الجهاز الرقابي الذي يتولى مهام التدقيق في شروط استعمال و تسيير الموارد و الوسائل المادية و الأموال العامة للهيئات التي تدخل في نطاق اختصاصاته، و

[1] – ناصر عبيد ناصر، "**تفكيك ظاهرة الفساد**"، النبأ مجلة شهرية ثقافية عامة، العدد: 80، العراق، 2006. ص: 2.

[2] – ناصر عبيد ناصر، مرجع سبق ذكره، ص: 2.

[3] – ولهي بوعلام، "**أثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر**" مرجع سبق ذكره، ص:22.

يتأكد من مطابقة عملياتها المحاسبية و المالية للقوانين والتنظيمات المعمول بها، فهو بذلك يقوم بتعزيز الرقابة ومكافحة جميع أنواع وأشكال الغش أو الممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل تقصيرا في الأخلاقيات وفي واجب النزاهة أو الضارة بالأملاك و الأموال العمومية[1].

3- **تفعيل دور الرقابي للمفتشية العامة للمالية** [2]: إن الهدف من إنشاء هذه الهيئة هو حماية المال العام، فهي بذلك تختص بمراقبة التسيير المالي لكل المرافق والمؤسسات العامة والجماعات والمحلية كما يمكن لها أن تختص بمراقبة المؤسسات العامة وكل الوحدات الاقتصادية التي للدولة نصيب في رأسمالها [3]. ويحدد وزير المالية كل سنة برنامج عمل لهذه المفتشية، لذلك فإن لها دور كبير في محاربة الفساد، حيث تنصب رقابة المفتشية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والهيئات ذات الطابع الثقافي والاجتماعي التي تستفيد من مساعدات الدولة، وبالرغم أهمية دورها في عمليات المراقبة إلا أنها لا تتمتع بالاستقلالية التامة بعيدا عن سلطة وزير المالية.

4- **تفعيل مساءلة الهيئات الرقابية:** كخلية معالجة الاستعلام المالي [4] والديوان المركزي لقمع الفساد [5] والهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته [6]، وتعتبر من أهم الهيئات التي المشرع الجزائري لمكافحة الفساد، وهي نوع من المساءلة قد يتداخل مع المساءلة القضائية ولكنها قد تختلف عنها من حيث المدى لأنها لا تقف عند ما يعد جرائم من صور الفساد بل تتسع لتشمل صور الفساد غير المجرمة من المخالفات المالية والادارية والقانونية، كما تتضمن مساءلة عن كفاءة الأداء وحسن سير العمل وكفاية النتائج والانجازات.

---

[1] – المادة: 02 من الأمر رقم 10–02 المؤرخ في 2010/08/26 المعدل والمتمم للأمر رقم 95–20 المؤرخ في 1995/08/17 والمتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية العدد: 50 الصادرة بتاريخ 2010/09/01، ص:04.

[2] – المادة: 02 من المرسوم التنفيذي رقم 08 –272 المؤرخ في 06 /2008/09 المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية ومصالحها الخارجية، الجريدة الرسمية العدد:50، الصادرة بتاريخ 2008/09/07، ص: 9.

[3] – حسن الصغير، **دروس في المالية والمحاسبة العمومية**، دار المحمدية، الطبعة الثانية، الجزائر ،2001، ص 148.

[4] - المرسوم التنفيذي رقم 02-127 المؤرخ في 2002/04/07 المتضمن انشاء خلية معالجة الاستعلام المالي وتنظيمها وعملها، الجريدة الرسمية، العدد: 23 الصادرة بتاريخ 2002/04/07، المواد 01-02-03، ص: 16.

[5] - الامر رقم 10-05 المؤرخ في 2010/08/26 المتمم للقانون رقم 06-01 المؤرخ في 2006/02/20 والمتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، الجريدة الرسمية العدد: 50، الصادرة بتاريخ 2010/09/01، المادة 03، ص:16.

[6] - المادة رقم :17 من القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المؤرخ في2006/20802، والمرسوم الرئاسي رقم 06-413 الصادر بتاريخ 2006/11/22 المتعلق بتشكيل الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته وتنظيمها وكيفيات سيرها، الجريدة الرسمية العدد: 74، الصادرة بتاريخ 2006/11/22 المادتين 02و 04، ص-ص:17-18.

الجدول رقم (3-4): نتائج سنوية للرقابة الاقتصادية وقمع الغش في الجزائر للفترة (2014-2017).

البيان / السنة	2014	2015	2016	2017*
عدد التدخلات	1.363.636	1.539.374	1.596.225	917.923
عدد المخالفات	235.119	223.402	220.878	120.145
عدد الملفات المتابعات	217.026	206.491	204.339	113.373
رقم الاعمال غير المعلن 10^9 دج	58.82	64.48	59.29	68.84

*بيانات أولية تخص السداسي الأول 2017

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على بيانات:

Ministère du commerce : Rapport Relatif Au Bilan De L'activité Du Contrôle Economique De La Répression Des Fraudes, Au Titre Du (2014-2015-2016-2017)

اما فيما يخص في المخالفات التجارية لسنة (2016) بلغت (220.878) تمثلت أغلبها في الممارسات التالية [1]: نشاط تجاري بدون محل (10.387) ومخالفة غياب الاسعار قدرت بحوالي (41.877) وعدم إيداع الحسابات الاجتماعية (13.342) ومعارضة الرقابة (8.925) وعدم حيازة سجل تجاري (7.543)، وغيرها من المخالفات.

5- **ملاحقة عمليات الفساد** جزائيا: وهي وسيلة من أهم وسائل مكافحة الفساد التي تساهم مساهمة فاعلة اكيدة في الحد منه فيما إذا أحسن العمل بها واخذ بالأسباب التي تصلح لتجنب نتائجها السلبية الخطيرة على الوظيفة العامة وحقوق الانسان، وهي تعتمد بشكل أساسي على تجريم القوانين بعض أهم صور الفساد وملاحقة مرتكبيها، وتقديمهم للمحاكم لمعاقبتهم بالعقوبات التي تحددها القوانين، وهي في فلسفتها في مكافحة الفساد تقوم على الردع العام، فحيث يستحيل اكتشاف كل عمليات الفساد، إلا أن معاقبة بعض المفسدين، وإكتشاف بعض قضايا الفساد يحقق الردع العام ، لذا فإن هذه الوسيلة تحقق هدفها حينما تتمكن السلطات التحقيقية من بث هاجس الرقابة الكفؤة وهاجس احتمال كشف الفساد لدى كل من يفكر فيه سواء في القطاع العام أو في القطاع الخاص ، فذلك رادع مهم يقلل من عمليات الفساد.

6- تعزيز ثقافة النزاهة والشفافية:

ويتعين ان تكون بثلاثة اتجاهات رئيسية:

- بث المدركات الاخلاقية والثقافية والحضارية بين عموم المواطنين.
- تنمية المنظومة القيمية الدينية في المجتمعات.
- زيادة الوعي بمخاطر الفساد.

ويتم ذلك من خلال المؤسسات التربوية والمجتمع المدني وأجهزة الاعلام ورجال الدين والمفكرين والباحثين ممن يمكن الاستعانة بهم في برامج منظمة مدروسة.

[1] - حصيلة نشاطات المراقبة الاقتصادية وقمع الغش، وزارة التجارة، سنة 2016 على الموقع الالكتروني www.commerce.gov.dz تاريخ الززيارة 2017/09/12.

الجدول رقم (3-5): رتبة ودرجة الجزائر في مؤشر مدركات الفساد من الفترة 2003 إلى 2015

السنة	عدد الدول	الدرجة	الرتبة
2003	133	2.6 من 10	88
2004	146	2.7 "	97
2005	159	2.8"	97
2006	163	3.1 "	84
2007	180	3.0"	99
2008	180	3.2"	92
2009	180	2.8 "	111
2010	178	2.9 "	105
2011	183	2.9 "	112
2012	174	3.4 "	105
2013	183	3.6 "	94
2014	169	3.6 "	88
2015	180	3.6 "	88
2016	176	3.4 "	108

Source : archive-transparency.org/policy-research/Surveys-indices/cpi 2003-2012 .
- http://cpi.transparency.org/cpi2015/ consulte le :18/01/2018.

من الجدول السابق نلاحظ ان الجزائر اين تراجع ترتيب الجزائر حسب الترتيب بتسع مرات من المرتبة 88 في عام 2003 إلى المرتبة 97 في عام 2006، ثم شهدت تقدم ضئيل في ترتيبها العالمي في سنة 2006 بحصولها على درجة 3.1 واحتلت بذلك الرتبة 84 من أصل 168 دولة، لتبقي في تراجع إلى غاية 2014 2015 اين حافظت على نفس الرتبة 88 ومؤشر فساد 3.6، لتتراجع سنة 2016 عشرون مرتبة وذلك من المرتبة 88 في سنة 2015 إلى 108 في سنة 2016 ومؤشر الفساد انخفض من 3.6 الي 3.4 من بين 179 دولة.

وعلى العموم يمكن القول أن الجزائر ما زالت توجد في دائرة الدول الأكثر فسادا في العالم وذلك حسب مؤشر مدركات الفساد لمنظمة الشفافية الدولية، اذ انها تحتل مراتب متدنية وهو ما يعني ان النظام يشجع على الفساد والرشوة ويمنع تداول المعلومات واقصاء المنافسة الشريفة، وهذا راجع الي عدم فعالية وجدوى الإصلاحات الإدارية والاقتصادية وتحسين صورة الجزائر من حيث الشفافية والنزاهة.

7-الإجراءات العملية الأخرى ذات الصلة [1]:

- ادخال نظم المعلومات في عملية التسيير الجبائي للملفات الجبائية من حيث التأسيس والتحصيل؛
- القضاء على أسباب الرشوة من خلال التوفيق بين القوانين بهدف تذليل العقبات التي تعرقل بالأعمال؛
- دمج النشاط الغير الرسمي في الاقتصاد الرسمي، وذلك بدمج الشركات الصغيرة بخفض مختلف المعوقات التي تمنع انشائها بشكل غير رسمي عن طريق تبسيط الإجراءات وتسهيلها ومنح الإعفاءات والحوافز الضريبية لها؛

[1] – ولهي بوعلام، "**أثر الفساد الضريبي على تعبئة الإيرادات العامة في الجزائر**" ، مرجع سبق ذكره، ص:25.

- وضع نظام عادلٍ للأجور تراعى فيه كفاية احتياجات الموظفين، وأهمها أن يكون الراتب يكفي الضروريات التي يحتاج لها الموظف [1]؛
- اختيار الموظفين على أسس صحيحة من الكفاءة والنزاهة والأمانة والصدق والعدل، بعيدا عن المحسوبية والجهوية؛
- قوة مُساءلة الموظفين وكثرة الأجهزة الرقابية والحزبية؛
- إقرار الذمة المالية للموظفين وخاصة كبار الموظفين فلابد أن يفصح هؤلاء الموظفين، عن ذممهم المالية قبل توليهم المناصب، حتى لا تستغل الوظائف العامة للثراء غير المشروع، وهو أمر معمول به في الدول المتقدمة الآن.

إن النقص التشريعي في تحديد مفهوم الفساد الإداري والمالي للجهاز الضريبي، ومن ثم إمكانية محاربته سواء بالنسبة الإجراءات الوقائية أو العقابية، فقد قامت المنظمات الدولية الداعية لتعزيز الشفافية منها منظمة الشفافية العالمية (1993) والبنك الدولي (1994) وهيئة النزاهة العامة(2004) التي يتمثل دورها في مكافحة الفساد الإداري والمالي وتعمل علي نشر ثقافة النزاهة والشفافية لتقويم الأداء الإداري وتطويره وتعزيزه لبناء الثقة بين أفراد المجتمع والحكومة [2].

يظهر جليا من استعراض ما سبق أن مكافحة الفساد ليست مهمة الجهات المتخصصة في مكافحة الفساد كهيئة النزاهة وديوان الرقابة المالية والمفتشين العموميين فحسب، بل هي واجب يجب أن تشترك فيه جميع سلطات ومؤسسات الدولة، ويساهم فيه المواطن العادي ومؤسسات المجتمع المدني بشكل فاعل، وإلا فلا يمكن مواجهة الفساد ولا التخفيف من حجمه وأثره [3].

لذلك فإن إستراتيجية مكافحة الفساد الضريبي يجب أن ترتكز في المقام الأول على تفعيل أدوار الأجهزة والهيئات الرقابية المرتبطة بالفساد الضريبي، لأنه يشكل بكل اصنافه خطورة بالغة الأهمية على تعبئة الإيرادات العامة للدولة.

وللحد من تفشي وإنتشار ظاهرة الفساد في النظام الضريبي والذي يحدث في مصالح ومكاتب الإدارة الضريبة من جانب بعض موظفي هذا الجهاز القائمين على عمليات تقديرات الاقرارات الضريبية وربطها وتحصيلها، مما يؤدي هذا إلى فساد المنظومة الضريبية ككل وما يترتب عنه من اضعاف ثقة الأفراد بالإدارة الضريبية، والحد من تحقيق الهدف المالي للنظام الضريبي وانتشار الفساد بين أوساط المكلفين وتفاقم ظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي فإن هناك مجموعة من الوسائل والإجراءات التي يجب الاخذ بها للوقاية ومعالجة تفشي هذه الظاهرة.

[1] – رحيم حسن العكيلي، **الفساد تعريفه وأسبابه واثاره ووسائل مكافحته**، متاح على الموقع الالكتروني: http://www.nazaha.iq/search تاريخ الزيارة 2018/01/05.

[2] – سليمان عتير وآخرون، "**الشفافية الضريبية ومكافحة الفساد الإداري والمالي**"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص:569. متاح على الموقع الالكتروني: https://manifest.univ-ouargla. تاريخ الزيارة 2018/01/06.

[3] –رحيم حسن العكيلي، **مرجع سبق ذكره.**

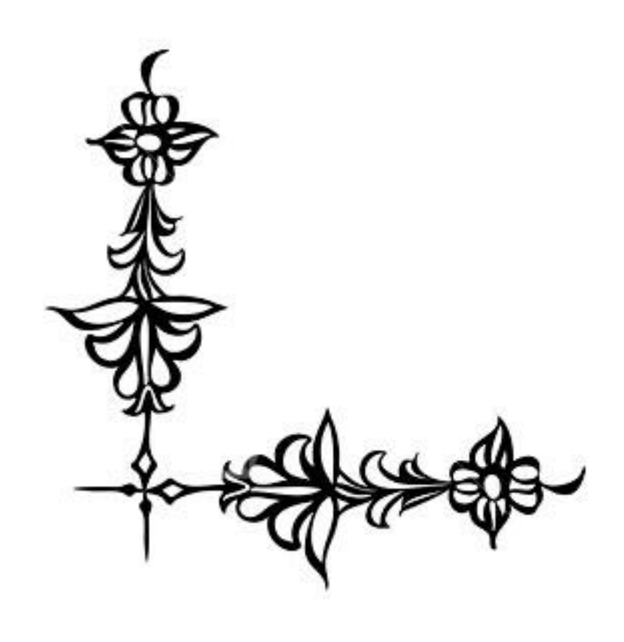
خلاصة الفصل:

لقد تم التطرق في هذا الفصل إلى التنظيم الفني للإستقطاع الضريبي وذلك من خلال تحديد الأساليب المختلفة لتقدير قيمة الوعاء الضريبي وطرق تحديد مقدار الذي يتوجب على المكلف بالضريبة توريده الي الخزينة العامة للدولة، كما تم التعرض كذلك إلى الطبيعة الخاصة للدين الضريبي والتعرف على مفهومه و الصفة القانونية لنشأته وأهم الخصائص التي تميزه عن غيره من الديون، والتي منحتها إياها ذاتية القانون الضريبي حيث جعلت دين الضريبة دينا ممتازا ومحمولا وواجب الأداء هذا ناحية، ومن ناحية ثانية جعلته لا يقاص من دين آخر، ومن ناحية ثالثة أوجدت إجراءات خاصة تكفل سداد هذا الدين، وصولا إلى عملية التحصيل الضريبي التي تعتبر آخر مرحلة من إجراءات التنظيم الفني للضريبة، فالتحصيل الضريبي يعني العمليات الضرورية لإستفاء الديون الضريبية وتوريدها للخزينة العامة للدولة، فإن لم يقم المكلفين بدفعها في مواعيدها أو امتنع عن دفعها، فيحق للإدارة أن تتخذ كافة إجراءات التنفيذ الجبري لتحصيل دين الضريبة، لذلك حدد المشرع القواعد القانونية والشروط اللازمة التي يجب توافرها لقيام الجهة المختصة بمتابعة إجراءات التحصيل الجبري للضريبة، ولضما حق الخزينة من الضياع تطرقنا إلى أهم طرق مكافحة المشاكل التي بإمكانها أن تحد من فعالة النظام الضريبي وتفقد الدولة أموال كبيرة جدا يمكن مساهمتها في تغطية جزء من نفقات الدولة المتزايدة، وزيادة مردودية الجباية العادية الأمر الذي تسعي الدولة جاهدة إلى تحقيقه وهذا من خلال إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية و الرفع من مساهمتها في ميزاني الدولة وهذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل القادم.



الفصل الرابع

دراسة وتقييم مردودية النظام الضريبي الجزائري



تمهيد

لقد تزايدت أهمية الضريبة بتزايد حصتها في هيكل الإيرادات العامة إذ تعتبر من أهم المصادر المالية للدولة نظرا لما توفرها للخزينة العامة للدولة من أموال، وكذا الدور الكبير الذي تلعبه في مجال تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والمالية والاجتماعية والسياسية. لهذا تسعي الدول في شكل مستمر لإصلاح هياكلها الضريبية مع ما يتماشى وينسجم مع مجمل السياسة العامة وحاجة الاقتصاد المطبق فيها، لذلك فهي تطبق خلال فترة زمنية ثم تصبح غير مناسبة في فترة اخري، مما يقتضي تعديلها وإصلاحها سواء تعلق الأمر بالدول المتقدمة أو الدول النامية.

ومن أجل رفع فعالية النظام الضريبي واستجابته لكل ما هو جديد في البيئة الضريبية أو الظروف المحيطة به، تبنت الجزائر جملة من الإصلاحات الضريبية الجذرية بداية من سنة 1991، والتي نتج عنها استحداث مجموعة من الضرائب والمتمثلة أساسا في الضريبة على الدخل الإجمالي الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة، ومنذ ذلك الحين توالت الإصلاحات التعديلات من خلال القوانين المالية السنوية والتكميلية للرفع وزيادة فعالية النظام الضريبي من أجل ضمان أكبر قدر ممكن من الحصيلة الضريبية لتمويل خزينة الدولة.

ومنه سنحأول في هذا الفصل التعرض مهام ووظائف الإدارة الضريبية باعتبارها أحد طرفي العلاقة الضريبية والدور التي تقوم به في العملية الضريبية، وكذا التطرق إلى تقييم مردودية النظام الضريبي وأهم مكوناته من ضرائب مباشرة وغير مباشرة والأهمية النسبية لأهم الضرائب بالإضافة إلى المسأهمة الجباية البترولية في الإيرادات الضريبية العامة، ودراسة أهم مؤشرات تقييم النظام الضريبي.

كما تم التعرض إلى الإصلاحات التي تهدف إلى تحسين عمل الإدارة الضريبية وعصرنتها بما تتطلبه تداعيات المرحلة الراهنة، لأنها تحتاج بدورها إلى أدوات عمل متطورة وموظفين اكفاء وأساليب عصرية من وسائل التكنولوجيا التي تتماشي مع متطلبات العصر، فليس من الممكن ان نطالب إدارة ضريبية متخلفة بمسايرة مؤسسات عصرية ما لم تملك الأدوات والوسائل التي تساعدها على أهدافها.

المبحث الأول: السياق العام للإدارة الضريبية وتنظيماتها.

المبحث الثاني: عرض وتحليل بنية الايرادات الضريبية في الجزائر

المبحث الثالث: عصرنة الإدارة الضريبية كأحد مقومات الإصلاح الضريبي.

المبحث الأول: السياق العام للإدارة الضريبية وتنظيماتها:

إن مقومات نجاح النظام الضريبي مرهون بتطور الإدارة الضريبية المركزية والتنفيذية، ومواكبتها للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في المجتمع، أي هو وجود سلطة ضريبية قادرة على إدارة الضريبة بشكل كفء وبأقل التكاليف وتفسير القوانين والإجراءات وتطبيقاتها، بالإضافة إلى ملائمة الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية، وكفاءة الموارد البشرية المتوفرة لديها. وهذا لا يتم إلا بمراعاة عاملين، أولهما تطور العامل البشري والمادي، والعامل الثاني هو التشريع الضريبي.

ومنه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ماهية الإدارة الضريبية ووظائفها وممارستها وهيكلها التنظيمي، وكذا إلى مفهوم التشريع الضريبي وذلك لرفع مستوي الفعالية الضريبية، وهذا من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية على المستوي المركزي:

إن الإهتمام بالإدارة الضريبية مسألة أساسية لتعزيز تعبئة الموارد على نحو أكثر عدلا، حيث يري المختصين في المجال الضريبي بأن الإدارة الضريبية في البلدان النامية هي السياسة الضريبية، أي أنها السلطة التنفيذية التي تسهر علي تطبيق هذه السياسة، عن طريق الحرص على تطبيق مختلف التشريعات والقوانين الضريبية، من خلال تحديد الوعاء و التقدير والتحصيل وإحصاء المكلفين بالضريبة[1]، أي هي التي تحدد الإطار الذي تعمل فيه السياسة الضريبية من أجل الوصول إلى تصميم نظام ضريبي فعال وعادل، لذلك فان تحسين الإدارة مسألة أساسية لبناء المزيد من الثقة بين الحكومة والمواطنين، بحيث نجد الكثير من الباحثين والمتخصصين في نظرية المنظمة أعطوا أهمية بالغة في شأن دراسة وتحليل الهيكل التنظيمي لأية منظمة باعتباره البناء أو الشكل الذي يحدد التركيب الداخلي للعلاقات السائدة داخل المنظمة، فهو يوضح التقسيمات والوحدات الرئيسية التي من خلالها يتم توزيع المهام والأعمال والنشاطات المخولة لكل مصلحة والتي بدورها تحقق الأهداف المزمع تجسيدها من قبل المنظمة [2].

يمثل الهيكل التنظيمي مجموعة من العلاقات التنظيمية والأعمال والمهام المرتبة وفقا لمستويات إدارية، أي أنه يحدد المسؤوليات والصلاحيات وينظمها لتحقيق أهداف المنظمة [3]

كما أن الهيكل التنظيمي في المنظمة يعتبر عامل متغير، يتغير بناء على متطلبات إستراتيجية المنظمة وعندما يكون هنالك عدم توافق بينهما، فإن الهيكل التنظيمي لابد أن يُغير ليكون أكثر توافقاً مع الاستراتيجية فأي تغيير فيها يؤدي إلى تغيير مماثل في الهيكل [4].

1-Charles Y. Mansfield, Tax Administration Au Economic Perspective, Vol 135, Paris, 1998,p :181.

2 – كارلو كوتاريللى، **تعبئة الإيرادات في البلدان النامية**، ورقة مقدمة الي صندوق النقد الدولي، 26 يناير 2011، ص:25.

3– احمد القاطمين، **الإدارة الاستراتيجية (حالات ونماذج تطبيقية)**، دار مجدلاوي، عمان، الأردن، الطبعة الأولى،2002، ص:64.

4– عبد الرحمن ابتهاج، **الإدارة الاستراتيجية**، الشركة العربية، القاهرة،1999، ص:82.

وتبعا لبرنامج الإصلاح الاقتصادي بهدف إصلاح العديد من الجوانب الاقتصادية، بما في ذلك الإصلاح المالي والضريبي بداية التسعينات، ترتب على ذلك إصدار العديد من التشريعات الضريبية وإستحداث قوانين جديدة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي شهدتها الجزائر، ولعل من أهم هذه الإصلاحات هي الإصلاحات لإعادة تصميم الهياكل التنظيمية للإدارة الضريبية على كافة المستويات المركزية منها والقاعدية.

الفرع الأول: الهياكل التنظيمية للمصالح الضريبية على المستوي المركزي [1]:

شهدت وزارة المالية عدة تطورات منذ الاستقلال إلى يومنا الكثير من المسميات، وذلك باختلاف المهام والوظائف التي أسندت، ويرجع تاريخ تأسيسها لأول حكومة جزائرية مستقلة في 27 سبتمبر 1962 بموجب المرسوم 62 -11 الصادر في العدد الأول من الجريدة الرسمية، واعتبرت كأكبر المرافق العامة للدولة نظرا لمختلف المهام التي تهدف إلى تنظيم الشؤون المالية والنقدية للدولة ومراقبة إيرادات ونفقات أجهزة الدولة.

ولقد مر قطاع المالية بعدة مراحل تعلقت أساسا بالمهام والتنظيم، وهذا تبعا للخيارات الجوهرية للدولة، ففي 4 سبتمبر 1963 وبصدور المرسوم 326/63 تم إقرار أول هيكلة كبري لوزارة المالية من خلال تجميع والاقتصاد الوطني، وطبقا لهذه الهيكلة أصبحت وزارة المالية إضافة لمهامها التقليدية تضم كل من دائرة التجارة والتصنيع والمديرية العامة للتخطيط وكذا الصندوق الوطني للتنمية والدراسات المالية.

وفي سنة 1965 صدر الامر 182/65 عرفت وزارة المالية تسمية جديدة تمثلت في وزارة المالية والتخطيط، دام هذا الارتباط إلى غاية سنة 1970 أين أعيد تنظيم وزارة المالية بصدور الأمر 53/70 المتعلق بتنظيم الحكومة اين تم فصل قطاع التخطيط عن وزارة المالية.

وفي أواخر الثمانينات اين تميزت هذه الفترة بالتعديل الدستوري لسنة 1989 الذي أحدث تغيرا جذريا على الساحة الاقتصادية التي أثرت بصفة خاصة على هيكله وزارة المالية، الذي تجسد بإنشاء وزارة الاقتصاد في 16 سبتمبر 1989، وهذا التغيير لم يقتصر على التنظيم والمهام بل أدى إلى الجمع بين المالية والتجارة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

استمرت هذه الفترة أربع سنوات وذلك إلى غاية سنة1994، أين تم الرجوع إلى وزارة المالية ذات المهام التقليدية، وهذا طبقا للمرسوم 93/994 المؤرخ في 15 افريل 1994 المتعلق بتشكيل الحكومة.

لقد عرفت وزارة المالية بعكس الفترات السابقة تميزا كبيرا في إعادة هيكلتها، ليس فقط حسب النصوص القانونية فقط، وذلك حسب تنظيمها تماشيا مع عملية التحديث والتطور السريع الذي أدى إلى ظهور نشاطات أخري جديدة والتي تزامنت مع تطور المنشآت القاعدية وأنظمة المعلومات، فجاء المرسوم التنفيذي رقم 364/07 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية،

[1] – وزارة المالية، **وزارة المالية خمسون سنة من الانجاز**، مديرية الاتصال، الجزائر، 2012، ص-ص:6-8.

الذي جسد خطوات ومراحل تحديث تسيير قطاع المالية من خلال التكفل بمهامه الدائمة والمهام الجديدة.

أولا-المديرية العامة للضرائب

للبحث عن تطوير الإدارة الضريبية وجعلها أكثر كفاءة تم التركيز على عدة جوانب في عملية الإصلاح الضريبي، وذلك لمعالجة عدم التنسيق وتشتت الجهود التي امتاز بها النظام الضريبي قبل 1991، ولهذا تم التركيز على الإصلاح التنظيمي للرفع من كفاءة الإدارة الضريبية [1]، أين تم وإستحداث المديرية العامة للضرائب على المستوي المركزي ومنحها استقلالية مالية وإدارية وسلطات التعيين والإشراف على عملية الإصلاح الضريبي ومتابعة النتائج المتحصل عليها [2].

ويتبع التنظيم الإداري للإدارة الضريبية مبدأ مركزية التوجيه، إذ تتولي الإدارة المركزية وظائف التخطيط والرقابة واصدار التعليمات والتفسيرات وتنظيم شؤون الموظفين وتدريبهم والسهر علي رفع الكفاءة الإنتاجية لإدارة الضرائب، في حين تتولي الإدارة التنفيذية الأعمال التي تتطلبها الإجراءات الخاصة بربط وتحصيل الدين الضريبي والحصر الشامل للمكلفين بالضريبة [3]، للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وتحقيق التوازن الاقتصادي على ضوء تطبيق العدالة الضريبية لكافة المكلفين وتحقيق المسواة في التكليف الضريبي، وتعميق ثقافة الإلتزام الطوعي للمكلفين بالضريبة، ووضع كافة الإمكانيات وأساليب العمل المتطورة لخدمة المواطنين.

والتنظيم الهيكلي للإدارة الضريبية في الجزائر يشتمل على جهازين من المصالح، المصالح المركزية والمصالح الضريبة الخارجية، ولقد تم استحداث المديرية العامة للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي 190 – 90 لمؤرخ في 23 جوان 1990 المتضمن تنظيم المديرية العامة للضرائب، وتمثل المصالح المركزية في الإدارة العامة للضرائب أعلى الهرم الإداري لمصالح الضرائب، وتقوم بمهامها تحت وصاية وزارة المالية، بحيث تعتبر أهم تشكيلات الوزارة وأحد الركائز الأساسية في الاقتصاد الوطني والتي تعتمد عليه الدولة في تنفيذ برامج السياسة الضريبية بإدارة النظام الضريبي[4]، بحيث تلعب دورا أساسيا وفعالا في تحقيق الإيرادات العادية من ضرائب ورسوم التي تساهم بشكل كبير في تمويل الميزانية العامة للدولة، والالتزام بالتطبيق الأفضل للقوانين الضريبية في جباية المبالغ المتحققة، والبحث عن إيجاد مصادر دخل جديدة، وتوسيع قاعدة الوعاء الضريبي والتحصيل، و تحقيق المساواة في التكليف الضريبي، و تعميق ثقافة الالتزام الطوعي للمكلفين بالضريبة ، ووضع كافة الإمكانيات وأساليب العمل المتطورة لخدمة المواطنين.

---

[1] – العياشي عجلان، **ترشيد النظام الجبائي الجزائري في مجال الوعاء والتحصيل 1992 – 2009 (حالة ولاية المسيلة)**، مذكرة مقدمة للنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص: 111.

[2] – المرسوم 190 – 90 لمؤرخ في 23 جوان 1990 المتضمن تنظيم المديرية العامة للضرائب. والمرسوم 60 –91 المؤرخ ف 23 فيفري1991 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية.

[3] – فاطنة زعزوعة، مرجع سبق ذكره، ص: 50.

[4] – شريف مصباح أبو كرش، **إدارة المنازعات الجبائية في ربط وتحصيل الضرائب**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2004، ص: 19.

ثانيا–أهداف المديرية العامة للضرائب

هناك جملة من الأهداف التي تسعي المديرية العامة للضرائب من أهمها ما يلي:

- السهر على دراسة واقتراح وإعداد النصوص التشريعية والتنظيمية، وكذا تنفيذ التدابير الضرورية لأعداد وعاء الضرائب وتصفيتها وتحصيل الضرائب والحقوق والرسوم الجبائية والشبه جبائية؛
- السهر على تحضير ومناقشة الاتفاقيات الجبائية الدولية والاتفاقيات التي تحتوي على أحكام جبائية أو شبه جبائية؛
- تنفيذ التدابير الضرورية لمكافحة ظاهرتي الغش والتهرب الجبائيين؛
- السهر على التكفل بالمنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بالضرائب والحقوق والرسوم أي كانت طبيعتها؛
- توفير أدوات التحليل ومراقبة تسيير ومردودية الإدارة الضريبية، لاسيما مؤشرات كفاءة ونجاعة المصالح الضريبية؛
- العمل على تحسين علاقة المصالح الضريبية مع المكلفين بالضريبة.

ثالثا–الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية المركزية.

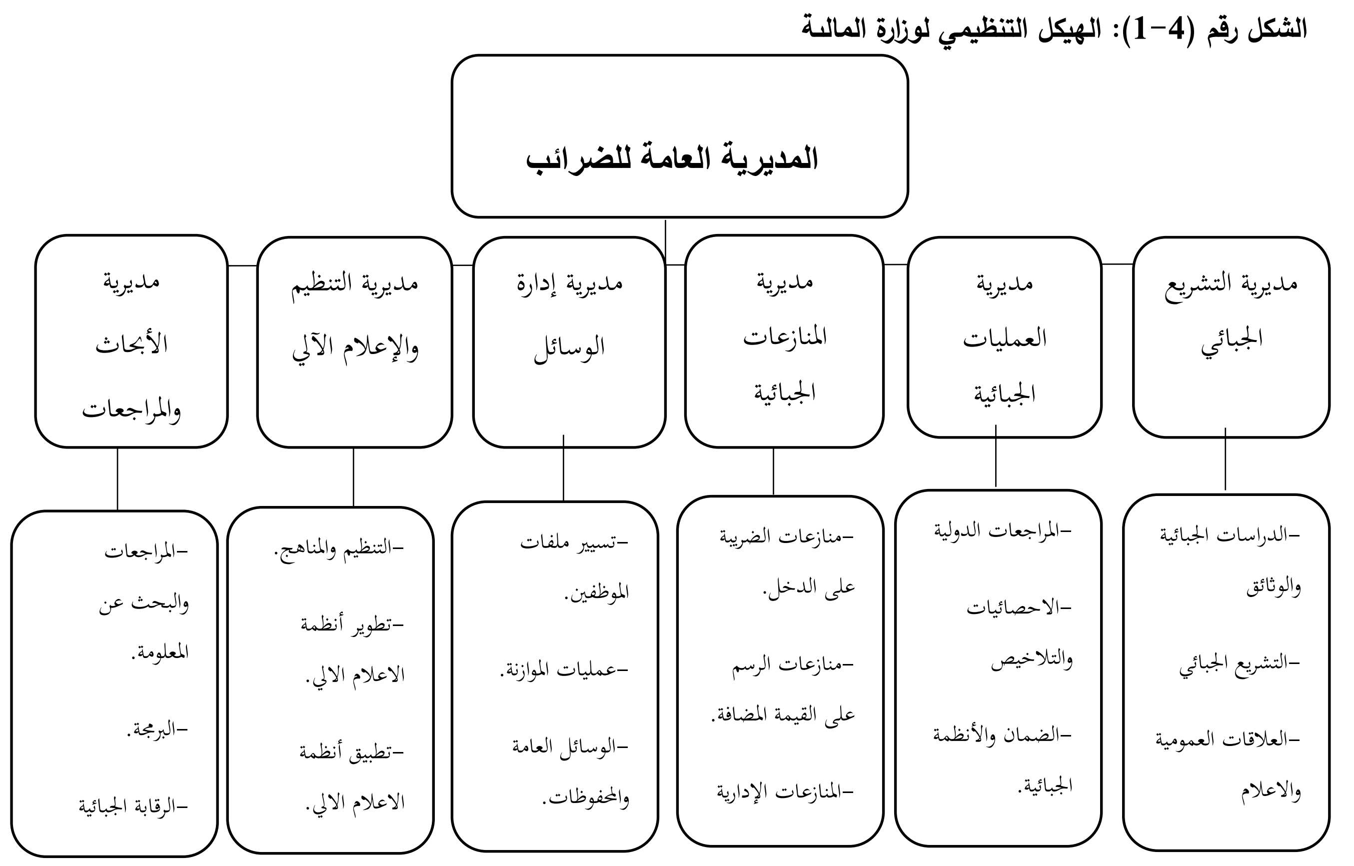
حسب المرسوم التنفيذي 190/90 يتكون الإدارة المركزية للضرائب من ارع مديريات وهي مديرية الوسائل والتنظيم والتكوين، ومديرية الدراسات والتشريع الجبائي، ومديرية العمليات الجبائية، ومديرية المنازعات الجبائية.

وفي سياق عملية الإصلاحات الجبائية المتتالية عرف الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية المركزية عدة تعديلات، أهمها ما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 55 –95 المؤرخ في 15 فيفري 1995[1] الذي يتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية، والذي عدل بموجب والمرسوم التنفيذي رقم 364–07 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 [2] المتضمن تنظيم الإدارة المركزية. والذي أصبحت بموجبه المديرية العامة للضرائب على المستوي المركزي وفقا للشكل التالي:

[1] – الجريدة الرسمية العدد 75، المؤرخة في 19 مارس 1995، ج.ج. د. ش، ص: 13.

[2] – الجريدة الرسمية العدد 75، المؤرخة في 02 ديسمبر 2007، ج.ج. د. ش، ص: 5.

الشكل رقم (4-1): الهيكل التنظيمي لوزارة المالية



المصدر: المادة الخامسة(05) من المرسوم التنفيذي رقم 98-228 المؤرخ في 1998/07/13 المعدل والمتمم والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية، الجريدة الرسمية العدد 51 المؤرخة في 1998/07/15، ص:12.

الفرع الثاني: مهام ووظائف الإدارة الضريبية المركزية

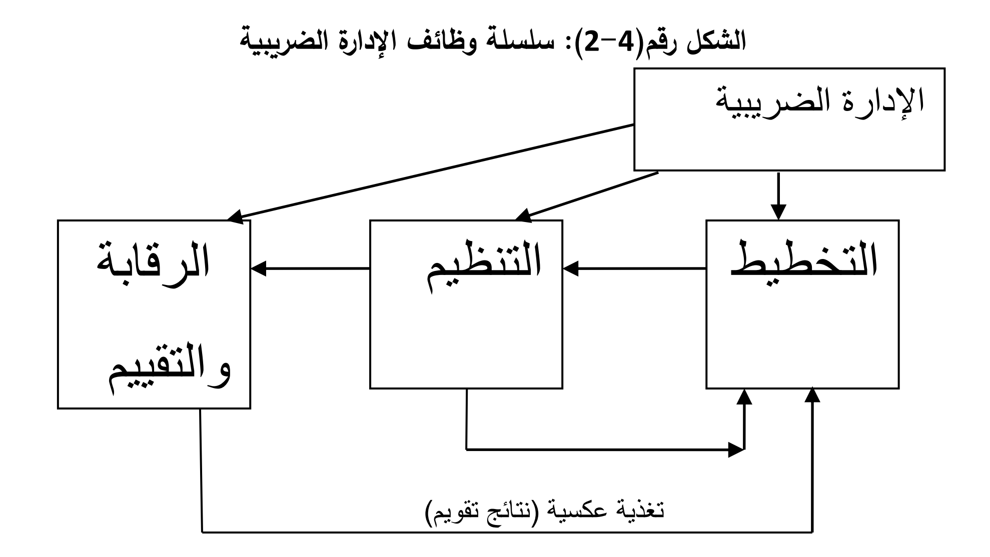
إن تحقيق أهداف السياسة الضريبية المثلى لأي مجتمع هو مرهون بمستوي كفاءة اداراته الضريبية، وكثير ما قيل ان الجهاز الضريبي الكفء لا يمكنه أن يحول ضريبة سيئة إلى ضريبة جيدة، لكن الجهاز الضريبي غير الكفء باستطاعته أن يحول أحسن الضرائب إلى أسوءها.

وبالتالي فالكثير من الدول وخاصة النامية منها سعت إلى إصلاح أنظمتها الضريبية وتعديلها تعديلا جذريا ليتماشى مع متطلبات سياساتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومع الجهود والدراسات المتواصلة اكتشفت أن الاختلالات الأساسية لا تكمن في الأنظمة الضريبية في حد ذاتها بقدر ما تكمن في الإدارة الضريبية [1].

ومنه يمكن تحديد المهام والوظائف الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية المركزية على النحو التالي:

[1]- حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، مرجع سبق ذكره، ص: 119.

الشكل رقم(4-2): سلسلة وظائف الإدارة الضريبية



المصدر: بارزان علي خضر، تقويم أداء الإدارة الضريبية وعلاقته بالحصيلة الضريبية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير في الحقوق والامتيازات، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2008، ص: 53.

أولا-البحوث والتخطيط.

تعتبر مهمة البحث والتخطيط من المهام الأساسية التي تقوم بها الإدارة المركزية، مما يسمح لها بوضع البرامج والآليات العلمية لتحقيق أهداف السياسة الضريبية، ويتم ذلك بجمع التقارير الدورية التي تقوم بإعدادها الإدارات التنفيذية والتي تضم كل الإحصاءات والبيانات وملاحظات وما تتلاقاه من اقتراحات حول العقبات والمشاكل التي تعترضها وما تتكفله من نفقات وما تقترحه من تعديلات سواء فيما يخص النصوص التشريعية أو المتعلقة بإجراءات سير العمل.

حيث يقوم القسم المختص بالبحث والتخطيط بجمع هذه البيانات والإحصاءات وتحليها وإجراء البحوث والدارسات العلمية والنظرية والتطبيقية للوقوف على الأوضاع القائمة وأسبابها ومبراتها والتنبؤ بالتطورات اللازمة للقوانين الضريبية من أجل تكييفها في المستقبل مع هذه التطورات، ومعرفة مدي تناسقها مع أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومنه يقوم القائمين على هذا القسم من خبراء وفنيين وتقنيين على إعداد البرامج ووضع الخطط (طويلة أو قصيرة الأجل) التي تساعد على تذليل العقبات والمشاكل التي تعترض الإدارات التنفيذية و تحسين أداءها و رفع كفاءتها[1].

1- **مجال التخطيط طويل الأجل** [2]: هي مرحلة التركيز على التخطيط الذي يستند على التنبؤ لسنوات عديدة قادمة، استجابة للتغيرات في البيئة الخارجية وتحليلها لتحقيق الأهداف التالية:

- تعديل النظام الضريبي وتطويره ليعكس السياسة الضريبية الملائمة لتحقيق أهداف المجتمع؛
- تغيير شامل لأسلوب نظام الإدارة الضريبية التنفيذية عن طريق استخدام الأجهزة الالكترونية لتسهيل العمل الضريبي والرفع من كفاءتها.

1 – المرجع نفسه، ص:119.

2 – عبد السلام أبو قحف، **اساسيات الإدارة الاستراتيجية**، مكتبة الاشعاع للطباعة والنشر، الإسكندرية، الطبعة الثانية، 1997، ص: 73.

2- **مجال التخطيط القصير الأجل:** ففي هذا المجال تهدف الإدارة المركزية برسم الخطط والبرامج لتحقيق الأهداف التالية:

- العمل على تخفيض نفقات الإدارة وتحسين الأداء ورفع كفاءة الإدارات التنفيذية بصفة عامة والتنسيق بينها؛
- العمل على تذليل العقبات والمشاكل التي تعترض السير الحسن للإدارات التنفيذية؛
- مناقشة ودراسة الخطط والبرامج والسياسات السنوية التي تعدها اقسام التخطيط بالإدارات التنفيذية[1].

ثانيا – مرحلة التوجيه الفني: بخصوص مهمة التوجيه الفني للإدارة الضريبية المركزية فأنها تسهر على تحقيق ضمان تطبيق القوانين الضريبية، ويتم ذلك بتحديد الخطط و الاستراتيجيات اللازمة لتدعيم وتقوية الإدارات التنفيذية وصبغها بالصبغة العلمية لتحقيق الاستراتيجية العامة للأداء الوظيفي[2]، ويتم ذلك بناء على دراسات واقتراحات قسم البحث والتخطيط ويتمثل هذا الدور في نشر القوانين الضريبية والتعاليم الصادرة الخاصة بتنفيذ نصوص وأحكام هذه القوانين والهادفة في مجملها إلى تفسير النصوص وتوحيد الإجراءات والمعاملات الضريبية وتعريف دافعي الضرائب بالحقوق والواجبات القانونية المناطة بهم.

ولتحقيق هذه الأهداف فان قسم التوجيه الفني او التشريع الضريبي يقوم بالمهام التالية [3]:

- السهر على تفسير وإعادة صياغة وكتابة القوانين الضريبية في صورة مبسطة وواضحة حتى يتمكن المكلفين على إختلاف ثقافاتهم من فهمها وتطبيقها حتى لا يكون هناك إنعكاسات سلبية على هذه القوانين من جراء عدم فهمها؛
- إعداد وتصميم النماذج المختلفة التي تستخدم في التصريحات الضريبية، واصدار المنشورات الداخلية والرسائل والمذكرات التفسيرية إلى موظفي الإدارات التنفيذية لشرح القوانين والإجراءات التفصيلية التي تتخذ لتوضيح كافة النماذج التي يستخدمها المكلف وتلك التي تستخدمها الإدارة؛
- القيام بحملات توعية المواطنين على إختلاف مستوياتهم وثقافتهم عن طريق الاقناع الأدبي، وهذا بإستعمال كافة الطرق ووسائل الإعلام من صحافة وندوات وملتقيات أيام دراسية ومنشورات وأنترنت وغيرها، لخلق جو من التقارب والثقة بين المكلف والإدارة الادرة الضريبية.

1- إدارة القوى العاملة:

تهتم الإدارة المركزية الضريبة كغيرها من الإدارات بشكل كبير بإدارة القوى العاملة التي أصبحت تعد من أهم أساسيات الإدارة الحديثة، في الوقت الذي أصبح فيه اختيار الموارد البشرية أو الايدي العاملة

[1]– حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية، مرجع سبق ذكره، ص:120.

[2] – إسماعيل السيد، **الإدارة الاستراتيجية (مفاهيم وحالات تطبيقية)**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2000، ص:28.

[3] – سهام محمد جاسم، مرجع سبق ذكره، ص: 03.

بصورة تتناسب مع متطلبات العمل، وذلك بهدف تحقيق الأهداف المرجوة من العملية الإدارية سواء الأهداف الطويلة أو قصيرة المدى.

وعليه فإن الإدارة المركزية يقع على عاتقها مهمة تحديد احتياجاتها من العنصر البشري وفقا لمواصفات ومؤهلات محددة والتي تتناسب مع طبيعة العمل والمهام الموكلة إليهم والمتمثلة فيما يلي:

- تحديد المواصفات لكل وظيفة، وتحديد الواجبات والمسؤوليات المتعلقة بكل منها على أساس والقيام بالدراسات اللازمة لتحديد المواصفات العلمية والأخلاقية والاجتماعية الواجب توافرها في العنصر البشري، وضمان الصلاحيات وتفويض السلطات اللازمة لكل وظيفة من وظائف لإنجاز العمل على أحسن وجه. من الوظائف المختلفة للإدارة الضريبية؛
- تكون عملية الاختيار والإنتقاء لهذه الوظائف على أساس إجراء المسابقات والإختبارات للتأكد من مؤهلات وكفاءة الأشخاص المتقدمين لهذه الوظائف؛
- تدريب الموظفين وإعدادهم لممارسة أعمالهم بما يتوافق مهام الإدارة الضريبية؛
- ضمان تطبيق نظام محكم وعادل يتوافق ما يتطلب التنفيذ الفعال لخطط الإدارة الضريبية والمطالب المشروعة للعاملين كنظام الحوافز والمكافئات، بحيث يكون له دور محفز ومشجعا لتحقيق الأهداف المرجوة [1].

2- **المتابعة والرقابة:** لضمان السير الحسن لتنفيذ القوانين الضريبية والرفع من كفاءاتها وزيادة فعاليتها لإنجاز وتحقيق الأهداف والمهام الملقاة على عاتقها، لذلك ينبغي توفر أنظمة إدارية دقيقة للمتابعة والرقابة ويقوم هذا القسم بتجميع الخطط والبرامج التي أعدها قسم التخطيط و كافة التعليمات التفسيرية و النماذج واللوائح التي وضعها قسم التوجيه الفني وإدارة القوي العاملة ، بالإضافة إلى التقارير الدورية لأقسام الرقابة والمتابعة للإدارات التنفيذية، وبعد تحليها ودراساتها يقوم هذا القسم بتنفيذ المهام الموكلة إليه والمتمثلة فيما يلي:

- متابعة تقارير الإدارات التنفيذية والتأكد من صحتها ودقة مطابقتها مع الواقع العملي؛
- تحليل البيانات المتعلقة بكل الإدارات التنفيذية، وتحليل أسباب التفاوت في معدلات التنفيذ ومدى مطابقتها للمعدلات المستهدفة في الخطة والتقدم الذي حققته كل إدارة مقارنة بالفترة السابقة.
- تشخيص المشكلات أو الأخطاء التي تعيق تحسين الأداء، واقتراح التوصيات والحلول اللازمة للعلاج والتطوير والتحسين؛
- متابعة ومراجعة التقارير الشهرية لإنجازات الإدارات والوحدات والدوائر ومقارنتها مع الأهداف والخطط المرسومة، ومعرفة وتقييم نتائج الانحرافات عن مستويات الأداء المطلوبة؛
- إعداد وتنفيذ خطط وبرامج التفتيش الإداري والفني، وتحليل تقارير التفتيش واستخلاص نتائجها، وتقديم تقارير مفصلة عن حصيلة كل عملية؛

---

[1] – أحمد القاطمين، مرجع سبق ذكره، ص:175.

- التأكد من تعميم وتنفيذ كافة القرارات والتعليمات الإدارية والمالية والفنية في مختلف الإدارات الوحدات والدوائر، والتحقق من الالتزام بمضمونها بما ينسجم مع القوانين واللوائح والأنظمة؛
- التحقق من دقة وسلامة تنفيذ القوانين والتشريعات والقرارات الداخلية التي تضبط إجراءات العمل.

المطلب الثاني: الهياكل التنظيمية للمصالح الضريبية الخارجية

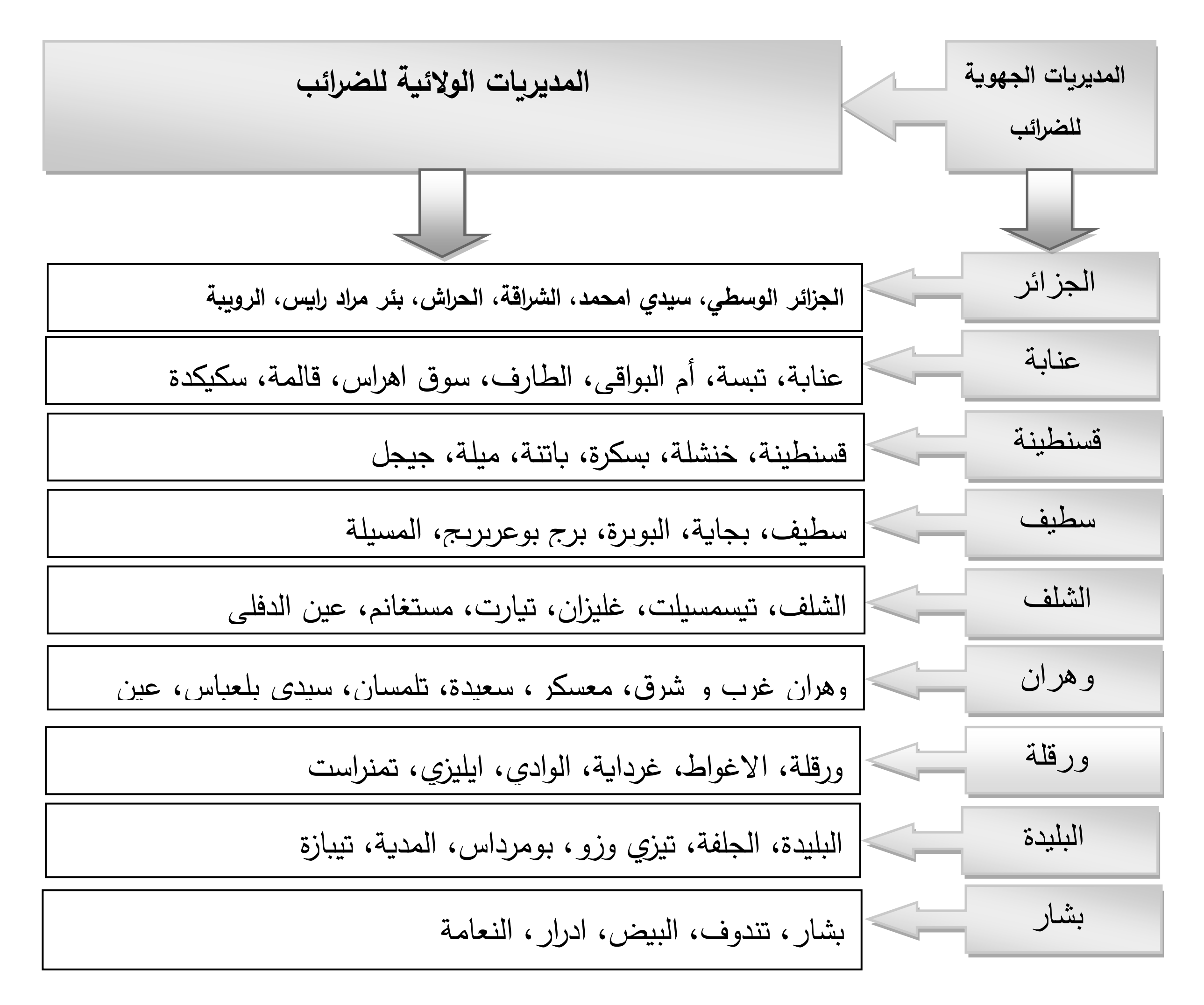
شهدت المصالح الخارجية للإدارة الضرائب عدة تغيرات منذ شأتها في بداية التسعينيات، حيث أولى لها المشرع أهمية بالغة من خلال إصلاحها وإعادة هيكلتها عبر مراحل متعددة حتى تتمكن من القيام بمهامها على أحسن وجه، للوقوف على إدارة ذات كفاءة عالية تحقق العدالة والشفافية وتعزز الإمتثال الطوعي للمكلفين لأداء التزاماتهم الضريبية في ظروف حسنة. ومنه سوف نستعرض في هذا المطلب إلى نوعين من إدارات المصالح الخارجية التي تتمثل في المديرية الجهوية للضرائب والمديرية الولائية للضرائب وفروعها.

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب.

تم إنشاؤها بمقتضى المرسوم رقم 91-60 المؤرخ في 1991/02/23، وتتوزع هذه المديريات على التراب الوطني وتتمركز في الولايات التالية: بشار، ورقلة، البليدة، الشلف، وهران، سطيف، الجزائر العاصمة، قسنطينة [1]، وتمثل هذه الإدارات حلقة الوصل بين الإدارة المركزية والإدارات التنفيذية، في هي تعمل على ضمان تمثيل المديرية العامة على المستوي الجهوي، وهذا انطلاقا من السهر على تنفيذ البرامج وتطبيق التعليمات والقرارات الصادرة عن الإدارة المركزية.

[1] – القرار المؤرخ في 12 جوان1998، الذي يحدد الاختصاص الإقليمي للمديريات الجهوية والمديريات الولائية وتنظيمها وصلاحياتها، الجريدة الرسمية، العدد 79 المؤرخة في 25 أكتوبر 1998، ص:12.

الشكل رقم (4-3): تقسيم المديريات الولائية للضرائب حسب المديريات الجهوية



المصدر: دوة محمد، فعالية النظام الضريبي من خلال التكلفة الجبائية، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2007/2007، ص:157.

وينحصر دورها في إعطاء دفع قوى وفعال للمديريات الولائية الواقعة تحت اختصاصها الإقليمي عن طريق الإلتزام بتطبيق النشاطات والسهر على القيام بالمهام الموكلة إليها على النحو التالي [1]:

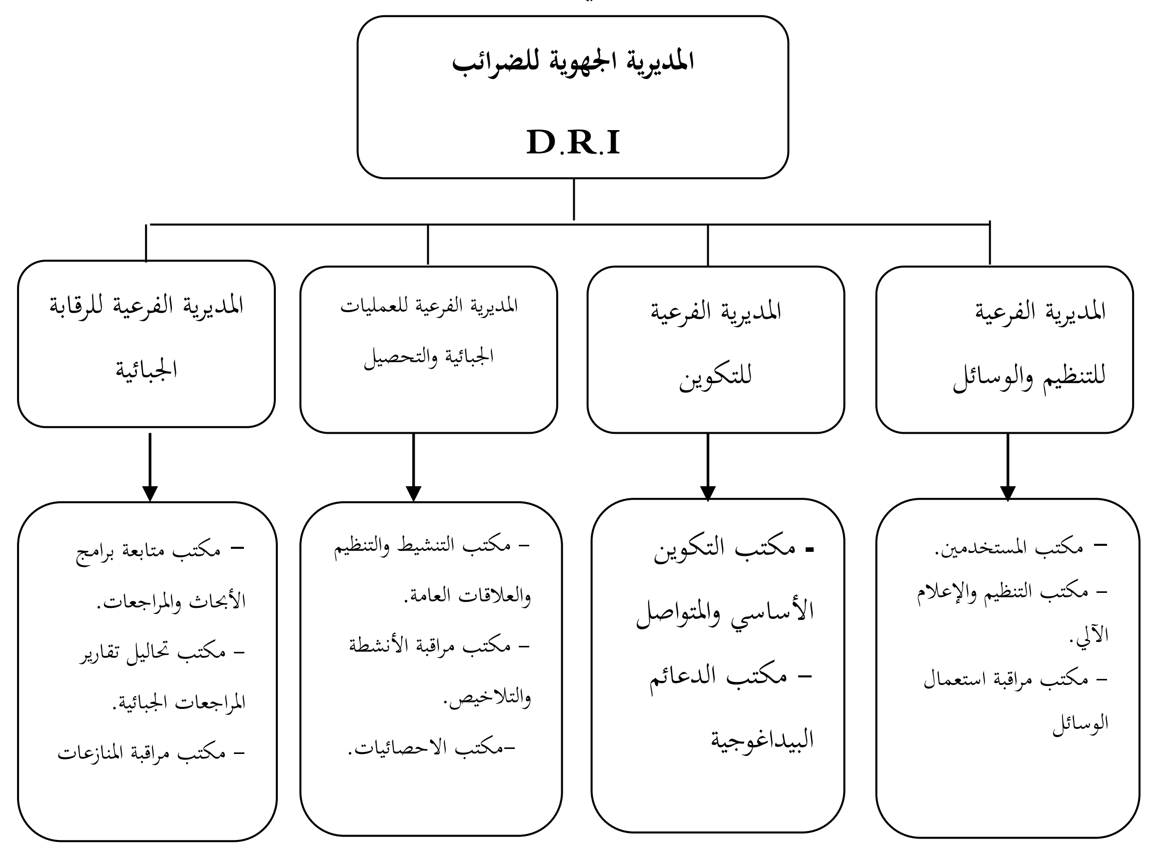
- تنفيذ توجيهات الإدارة المركزية بالمهام الموكلة إليها على المستوى المحلي؛
- السهر على احترام أدوات تدخل المصالح الجبائية الجهوية وطرقه ومقاييسه واجراءاته؛
- إعداد تقارير دورية عن حصيلة وملخصات أعمال المصالح الجبائية؛
- السهر على إحترام التشريع والقوانين في معالجة المنازعات الضريبية من طرف المديرية الولائية؛
- ضمان التأطير ومتابعة التربصات التطبيقية للأعوان وخاصة حديثي التعيين؛
- تقدير احتياجات الوسائل البشرية والمادية للمصالح الجبائية ومراقبة استعمالها وتسييرها؛
- تحسين وتعميم التشريع والتنظيم الجبائي تجاه المصالح والمكلفين بالضريبة وكذا الجمهور؛
- تحليل التقارير التي تعدها المصالح وتبليغ كل الملاحظات إلى الإدارة المركزية؛

[1] -www.mfdgi.gov.dz/index.php/ar/ consulte le 14/02/2017.

- دراسة طلبات تنقل الأعوان ما بين المديريات الولائية.

ويتكون هيكلها التنظيمي من أربع (04) مديريات حيث أن دورها الأساسي هو إعطاء دفع قوي وفعال لمديريات الضرائب الولائية الواقعة تحت اختصاصها الإقليمي. تتكون كل مديرية من أربع (04) مديريات فرعية: المديرية الفرعية للتكوين، المديرية الفرعية للتنظيم والوسائل، المديرية الفرعية للعمليات الجبائية والمديرية الفرعية للرقابة الجبائية وهي المسؤولة عن عملية التحقيق والرقابة الجبائية.

الشكل رقم(4-4): الهيكل التنظيمي للمديرية الجهوية للضرائب (D.R.I)



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المواد من 12 إلى 28 من القرار المؤرخ في 16 اكتوبر1998، الجريدة الرسمية رقم 79، المؤرخة في 25 اكتوبر1998، ص:14.

الفرع الثاني: المديرية الولائية للإدارة الضريبة

إن تنفيذ القوانين الضريبية على المستوي القاعدي يتطلب وجود جهاز اداري من عناصر مؤهلة قادرة على القيام بالمهام الملقاة على هذا الجهاز الإداري، وذلك بدأ من تحديد المكلفين بالضريبة وتحديد الوعاء الضريبي ومعرفة المعدل الضريبي لكل شريحة، وتصفيتها وتحصيلها مرورا بكل عمليات الفحص والرقابة، وتسوية كل النزاعات المتعلقة بهذا الشأن.

أولا-تعريف المديرية الولائية للضرائب:

تعتبر المديرية الولائية للضرائب أحد أطراف العلاقة الضريبية التي يقع على عاتقها تطبيق التشريع الضريبي وحماية حقوق الخزينة العامة من جهة، وحقوق المكلفين بالضريبة من جهة أخرى، باعتبارهم الطرف الثاني من العلاقة الضريبية، بالإضافة إلى اقتراح التعديلات والتشريعات قصد الرفع وتحسين

كفاءة الإدارة الضريبية، كما تمثل الإدارة التنفيذية حلقة الوصل بين الإدارة العليا والمستويات الدنيا، لذلك تعتبر المحور الاساسي التي تركز عليها الدولة لتنفيذ أحد أهم السياسات المالية للدولة [1].

وفي إطار وضع سياسة قانونية وتشريعية للمنظومة الجبائية في الجزائر، جاء التقسيم الإداري لهياكل الإدارة الضريبية سنة 1990 نتيجة الإصلاحات الضريبية، الذي كان يهدف لتحديد مهام إدارة الضرائب بمستوياتها المختلفة المركزي والجهوي والولائي، وعليه تمخض عنه إنشاء مديريات للضرائب على المستوي القاعدي ممثلة بمفتشيات وقابضات الضرائب المختلفة، باعتبارها مزيجا من العناصر الإدارية والمالية والقانونية، يقع على عاتقها التطبيق الأمثل للقانون النظام الضريبي لتحقيق أهداف السياسة الضريبية، وبالتالي فهي تمثل حجر الزاوية في تنفيذ السياسة المالية للدولة [2].

ووفقا لهذا التنظيم تم إستحداث المديريات الولائية للضرائب بموجب المرسوم التنفيذي رقم 90 – 60 المؤرخ في 23 فيفري 1991 وتتوزع على المستوى الوطني 54 مديرية. وتمت إعادة هيكلتها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 06 – 327 المؤرخ في 18 سبتمبر 2006، والقرار المؤرخ في 21 فيفري 2009 المحدد لتنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها.

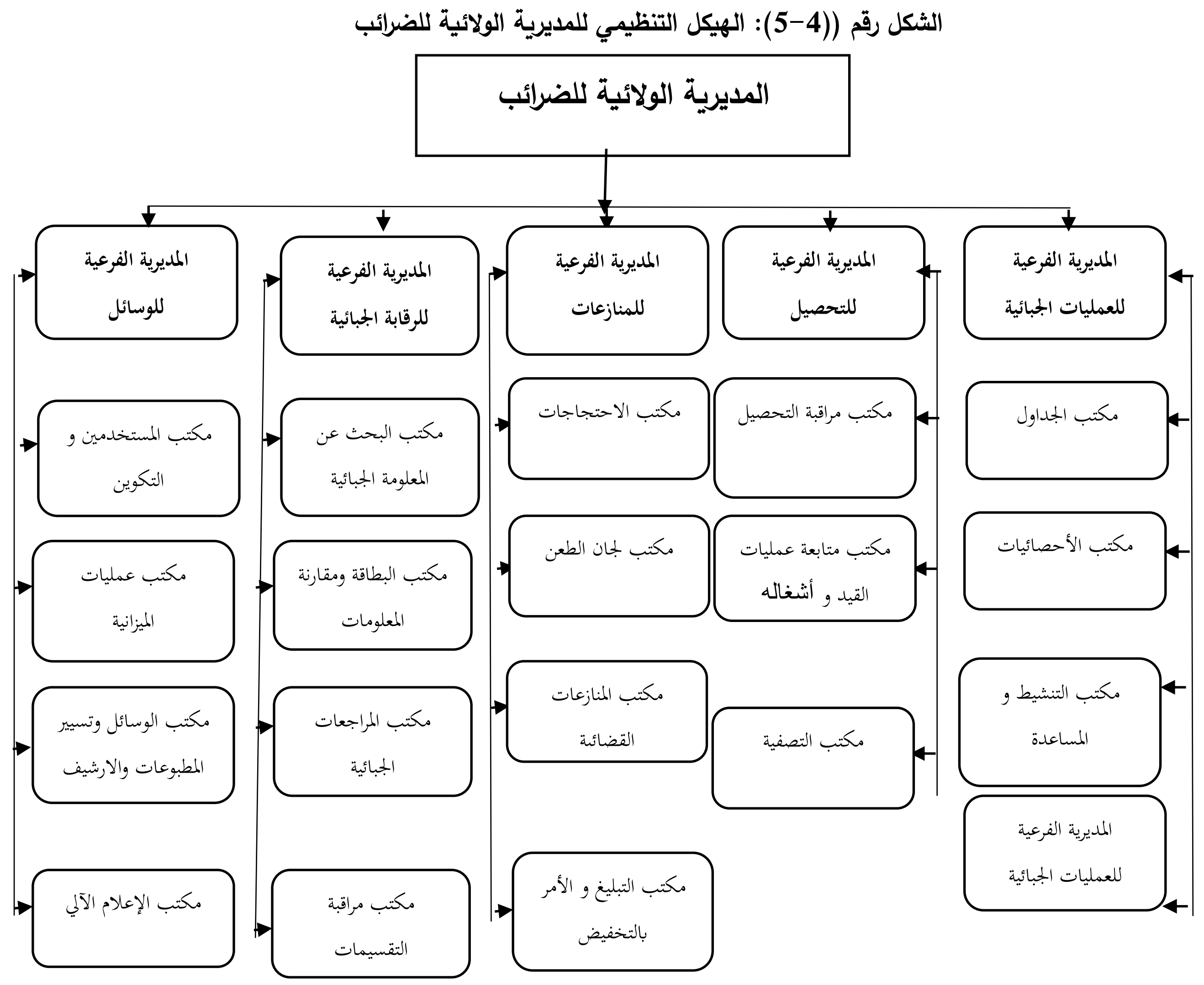
ويتشكل الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب من خمسة مديريات فرعية مقسمة على النحو التالي:

- المديرية الفرعية للعمليات الجبائية؛
- المديرية الفرعية للتحصيل؛
- المديرية الفرعية للمنازعات؛
- المديرية الفرعية للرقابة الجبائية؛
- المديرية الفرعية للوسائل.

[1] – سهام محمد جاسم، مرجع سبق ذكره، ص:15.

[2] – شريف مصباح أبو كرش، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

الشكل رقم ((4-5)): الهيكل التنظيمي للمديرية الولائية للضرائب



Source: http://www.mf.gov.dz/article/33/Organisation/234/Organigramme.consulte le 18/01/2018

ثانيا- أسس عمل المديرية الولائية للضرائب

تقوم المديرية الولائية للضرائب بمباشرة نشاطها تدخلاتها في مجال اختصاصاتها في حدود سلطتها الإقليمية وفقا للقانون، وبالقدر الذي منحتها إياه الإدارة المركزية، وبالتالي فإن تقسيم العمل الفني وتنظيمه داخل هذه الإدارات يعتبر من بين الأمور المهمة في رفع كفاءة الإدارة الضريبية، وعليه يمكن حصر وظائفها كما يلي:

1- **التخطيط:** تكمن مهمتها في السعي إلى وضع خطط سنوية تفصيلية وبرامج تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من الإدارة المركزية، وذلك بحصر كافة الأعمال المتأخرة من أعمال السنوات السابقة وتحديد معايير الأداء للأعمال المستهدف تحقيقها، ومن ثم إنجاز ما هو مطلوب خلال السنة وفقا للخطة الضريبية، ويتم ذلك من خلال دراسة تحليلية لأوضاع الحصر والربط والتحصيل وتطوراتها وإمكانية تحسينها والرفع من كفاءتها [1].

[1] - حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية**، مرجع سبق ذكره، ص: 153.

2- حصر المكلفين: إن من أهم الموضوعات الضريبية حساسية، هو حصر المكلفين بالضريبة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، فعملية الحصر هي العملية التي يتم بمقتضاها تحديد الأشخاص الخاضعين لكل ضريبة وتدوين أسمائهم في سجلات الإدارة الضريبية، وذلك من قسم الإستعلام والحصر لدي الإدارة التنفيذية بإستعمال كل الطرق والأساليب الممكنة للحصول على البيانات المتعلقة بالمكلفين [1]، ولقد ساعدت التطورات التكنولوجية علي نجاح هذه المهمة يبن كل إدارات الضرائب على المستوي الوطني.

ويتم ذلك في أغلب الحالات بالإتصال بالإدارات الحكومية ذات الصلة والبنوك والشركات الصناعية والتجارية.

3- في مجال التحصيل الضريبي:

تقوم المديرية الفرعية للتحصيل على مستوى المديرية الولائية للضرائب بالمهام التإلىة [2]:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات ومراقبتها ومتابعتها وتحصيله الضرائب والرسوم وكل ناتج آخر؛
- متابعة القيود المحاسبية والمراقبة الدورية لمصالح التحصيل وتنشيط وتطهير قباضات الضرائب في مجال تنفيذ اعمالها وتصفية الحسابات، وكذا التحصيل الجبري للضرائب؛
- التقويم الدوري لوضعية التحصيل وتحليل النقائص لاسيما فيما يخص التصفية مع إقتراح تدابير من شأنها تحسين الناتج الجبائي.

وتعمل على تسيير ما يلي:

- دفع نشاطات التحصيل؛
- المحافظة على مصالح الخزينة، وإعداد عناصر الجباية الضرورية لوضع الميزانية وتبليغها للجماعات المحلية وكذا الهيئات المعنية؛
- متابعة أعمال التأشير والتوقيع على المدفوعات وشهادات الإلغاء من الجداول وسندات الإيرادات المتكفل بها؛
- استلام المنتجات الإحصائية التي يعدها قابض الضرائب والمصادقة عليها؛
- التكفل الفعلي بالأوامر والتوصيات التي يقدمها المحققون في التسيير بخصوص الرقابة وتنفيذها؛
- المراقبة الدورية لوضعية الصندوق وحركة الحسابات المالية والقيم غير النشطة.

4- في مجال تسيير الموارد البشرية والمادية:

يقوم على إدارة المديرية الولائية للضرائب مدير ولائي ترتكز مهمته في السهر على تطبيق السياسة الضريبية للدولة، ومتابعة التزامات وواجبات الإدارة بكل فروعها سعيا لحماية حقوق الإدارة الضريبية وتنفيذ كل وظائف الأقسام وإصدار التقارير المطلوبة، بالإضافة إلى فحص السجلات المحاسبية والتأكد من مطابقتها مع قوانين الضرائب، والسهر على التشريع المعمول به في مجال تسيير الموارد

---

[1] - المرجع نفسه، ص: 154.

[2] - وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب.

البشرية والتكوين، إنجاز أعمال ضبط التعداد وترشيد مناصب العمل والقيام في حدود صلاحياته بتنفيذ العمليات الميزانية، تحرير صرف ملفات استرداد الرسم على القيمة المضافة وشهادات الإلغاء الصادرة بخصوص الضرائب محل النزاع، تعيين لجان المتابعة وإصدار الأمر بالحجز الإداري في حدود اختصاصه.

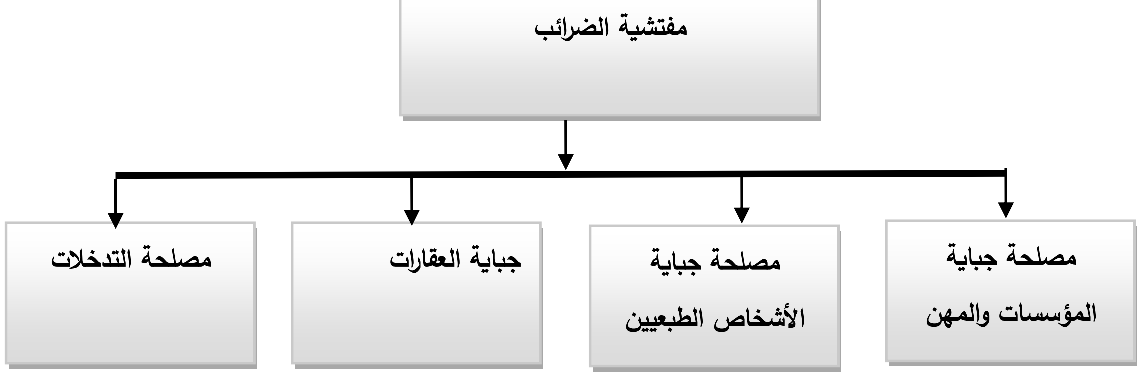
ثالثا- الإدارات القاعدية للإدارة الضريبية:

تعتمد المديرية الولائية للضرائب للقيام بمهامها على المستوي المحلى للولاية على العديد من الهياكل الإدارية المختلفة في أقسامها وتنظيماتها والمتمثلة في مفتشيات وقباضات الضرائب، وتكون هذه الإدارات تابعة لسلطة المدير الولائي للضرائب مباشرة

1- مفتشية الضرائب:

تعتبر من المصالح الخارجية التابعة للمديرية الولائية للضرائب، كانت في السابق مقسمة إلى ثلاثة مفتشيات(مفتشية الضرائب المباشرة ومفتشية الضرائب غير المباشرة أما الثالثة تتمثل في مفتشية التسجيل والطابع)، إلا انه في سنة 1994 ولمواكبة الإصلاحات المتتالية تم دمج مفتشيات الضرائب وأصبح هيكلها التنظيمي على الشكل التالي:

الشكل رقم (4-6): الهيكل التنظيمي لمفتشية الضرائب.



المصدر: من اعدا الطالب بناء على معلومات مقدمة من المديرية الولائية للضرائب الاغواط.

ومن بين أهم المهام الموكلة إليها نجد:

- مسك وتسيير الملفات الجبائية الخاصة بالمكلفين بالضريبة بكل اصنافها مع المتابعة المستمرة لها؛
- تطبيق مختلف التعليمات والمراسلات والمناشير المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم؛
- تسجيل الجداول الاسمية الخاصة بالمكلفين التابعين لها إقليميا؛
- القيام بالتدخلات وزيارات ميدانية بهدف المعاينة والبحث عن النشاطات غير المصرح بها؛
- تسجيل ومتابعة مختلف تصريحات المكلفين بالضريبة؛
- استغلال المعلومات الواردة من مختلف المصالح والإدارات لفرض الضرائب؛

- استقبال المكلفين بالضريبة للبث في الشكاوى والاعتراضات، واحتجاجات المكلفين وتزويدهم بالمعلومات المطلوبة.

1-قباضة الضرائب.

باعتبارها إحدى الإدارات التابعة للمديرية الولائية والخلية الأساسية المكلفة بتحصيل الاستقطاعات الضريبية، ونظرا لأهميتها وحساسية واجباتها لضمان تحصيل الدين الضريبي منحها المشرع عدة امتيازات وسلطات من بينها ضمانات لتحصيل حقوقها المالية، وهي إجراءات التحصيل في المرحلة الإدارية أ ما يسمي الودية وإلزام المكلفين بتقديم التصريحات الضريبية، بالإضافة إلى سلطات المتابعة وتوقيع الحجز على أموال المكلف في مراحل التحصيل الجبري لاستفاء دين الضريبة باعتباره دين ممتاز واجب الأداء وذلك تحت الرقابة القضائية.

أ- **قابض الضرائب:** يعتبر المسؤول الأول والمشرف على تطبيق القوانين والإجراءات الضريبية، ويقوم بالتنظيم لطرق العمل وترتيب الوظائف على مستوي القباضة، والوقوف على السير الحسن لكاتب القباضة، وهو خاضع لسلطة المديرية الفرعية للتحصيل، ومن أهم وظائفه نذكر [1]:

- ضمان تحصيل كافة الضرائب والرسوم التي تم تحديدها من واقع الاقرارات؛
- مسك محاسبة قانونية ومنتظمة بدفاتر وسجلات محاسبية وفقا لمبادئي المحاسبة العمومية وإنجاز القوائم المالية بشكل دوري؛
- تنشيط وتعميم إجراءات التحصيل الجبري عن طريق تطبيق إجراءات المتابعة من انذار المكلفين وغلق للمحلات وحجز الممتلكات والوقوف على عملية البيع، بالنسبة للمكلفين المتقاعسين والمتهربين من الضريبة؛
- إيداع وتحويل المبالغ التي تم تحصيلها إلى حساب الخزينة العمومية؛
- القيام بالجرد العام كل سنة لمجموع الضرائب والرسوم والغرامات التي لن يتم تحصيلها خلال السنة.

ب- **الهيكل التنظيمي لقباضة الضرائب:** ومن أجل قيامها بالمهام الموكلة إليها والتي تتمثل أساسا في تحصيل الضرائب والرسوم والغرامات والمتابعة في مجال اختصاصها الإقليمي، نجد أن تقسيم هيكلها التنظيمي يتشكل من المصالح الآتية:

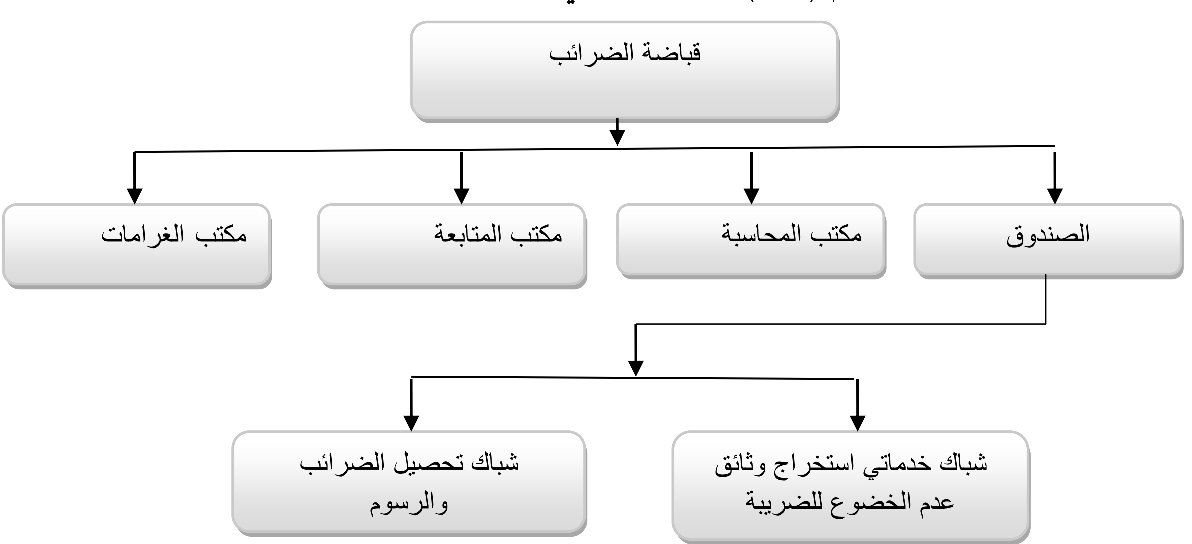
- **مصلحة الصندوق:** يقوم على إدارته عون يدعي أمين الصندوق مكلف بكل العمليات النقدية المرتبطة بالدفع والقبض لتحصيل الضرائب والرسوم والغرامات، وكذا عمليات الإيداع عن طريق الصكوك البريدية أو الشيكات البنكية، وتسجيلها في دفتر خاص يسمي الدفتر الفرعي للصندوق (H n° :01).
- **مصلحة المحاسبة:** هي المصلحة التي ترتكز وظيفتها على متابعة صحة العمليات التي يقوم بها أمين الصندوق، إذ يتعين على مكتب المحاسبة مسك مجموعة من الحسابات لتسيير الحصيلة

[1] – داودي محمد، **الإدارة الضريبية والتحصيل الضريبي في الجزائر**، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2006/2005، ص:121.

الضريبية تسمي بحسابات الخزينة تضم كل المبلغ التي تم تحصيلها في مدونة خاصة تصنف إلى ستة أصناف هي (الحسابات المالية والحسابات ذات التسجيل النهائي، وحسابات ذات التسجيل المؤقت وحسابات الربط، وحسابات التحويل).

- **مصلحة المتابعة:** يقوم الأعوان المكلفين بالمتابعة باستلام جميع سندات التحصيل والجداول الضريبية المعدة لهذا الغرض من مصالح المديرية وذلك بفرزها وتسجيلها وتنظيمها وإعدادها لإجراءات المتابعة، للشروع في طرق التحصيل الجبري للديون الضريبية.
- **مصلحة الغرامات القضائية:** بعد إستلام الشهادات القضائية تقوم هذه المصلحة بجمعها وتسجيلها ومعاينتها، ثم تقوم بإرسال إنذارات مرفقة بمبالغ الغرامات وتكاليف الحكم، وذلك بدفعها في أجل لا يتعدى ثمانية أيام ابتداءا من تاريخ استلام الإشعار بالدفع، وإذا لم يتم التسديد في هذا الأجل تتخذ كافة الإجراءات القانونية لعملية التحصيل [1].

الشكل رقم (4-7): الهيكل التنظيمي لقباضة الضرائب



المصدر: من اعدا الطالب بناء على معلومات مقدمة من المديرية الولائية للضرائب الاغواط.

المطلب الثالث: التزامات وسلطات الإدارة الضريبية:

باعتبارها أحد أطراف العلاقة الضريبية، فهي الطرف الذي يقع على عاتقها تحصيل المستحقات الضريبية من المكلفين وتوريدها إلى الخزينة العامة للدولة في المواعيد المحددة قانونا، وحتى تستطيع الإدارة الضريبية ممارسة مهامها على أكمل وجه، خصها المشرع بعدة التزامات ومنحها العديد من السلطات والحقوق التي تضمن من خلالها تحصيل الديون الضريبية دون أي تعسف او تدخل في الشؤون الخاصة للمكلفين بالضريبة.

[1] – دوة محمد، فعالية النظام الضريبي من خلال التكلفة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص:204.

الفرع الأول: التزامات الإدارة الضريبية: إتجه المشرع الضريبي في الوقت الحالي إلى منح الإدارة الضريبية سلطات ووسائل تمكنها من تحديد وربط وتحصيل دين الضريبة بشكل أكثر فعالية لضمان حقوق الخزينة العامة بما أن الإدارة الضريبية الجهاز الإداري الذي يختص في تأسيس الضرائب وتحصليها، ومن بين أهم هذه السلطات نجد:

1- **سلطات الفحص والرقابة:** إن تأسيس الضرائب في أغلب التشريعات الضريبية تقوم علي أساس التصريحات الضريبية المتمثلة في النماذج التي يقدمها المكلفين بالضريبة في مواعيد محددة، وعليه منح المشرع الادارة الإدارة الضريبية هذه السلطة من أجل معرفة كل عناصر الوعاء الضريبي للمكلف، وبالتالي التحقق من سلامة البيانات والوثائق وصحة التصريحات التي تدل على هذه العناصر حتى يتم فرض الضرائب على أساس من العدالة، فمن واجب المكلف إحاطة الإدارة الضريبية بكل ما تطلبه من أجل معرفة مركزه الاقتصادي والمهني والعائلي [1].

2- **حق الإطلاع:** ويقصد بحق الاطلاع السلطة التي خولها القانون لموظفي إدارة الضرائب لإتمام النقائص المترتبة عن التصريحات [2]، وذلك من خلال تمكينهم من الاطلاع على كافة الوثائق والبيانات التي تخص المكلف بالضريبة وحصها ومراجعتها، بقصد تيسير مهمتهم في ربط الضريبة التي قررها القانون، كما يمكن اعتباره أداة من الأدوات المساعدة على الرقابة الجبائية [3].

فحق الإطلاع قصد منه المشرع توفير مجموعة من البيانات اللازمة لتوضيح المركز المالي للمكلف وكشف حقيقة معاملاته تمهيدا لربط الضريبة ربطا صحيحا، وقد أتاح المشرع هذا الحق من خلال المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يسمح حق الإطلاع لأعوان الإدارة الجبائية قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها بتصفح الوثائق والمعلومات الموجودة لدى المكلف، المنصوص عليها في القانون كما يلي [4].

- **لدى الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات:** من أجل ممارسة الحق المنصوص عليه في هذه المادة، يتعين على إدارات الدولة والولايات والبلديات والمؤسسات الخاضعة لمراقبتها، وكذا المؤسسات أو الهيئات أيا كان نوعها والخاضعة لمراقبة السلطة الإدارية، أن تحتج بالسر المهني أمام أعوان الإدارة المالية الذين يطلبون منها الإطلاع على وثائق المصلحة التي توجد في حوزتها.
- **لدى المؤسسات المالية والمكلفين بالضريبة الآخرين:** يجب على المؤسسات الهيئات المالية المعتمدة والشركات والقائمين بأعمال الصرف والمصرفيين وأصحاب العمولات، وكل الأشخاص أو الشركات أو الجمعيات أو الجماعات المتحصلة بصفة اعتيادية على ودائع للقيم المنقولة، أن يرسلوا إشعارا خاصا للإدارة الجبائية، بفتح وإقفال كل حساب إيداع السندات أو القيم أو الأموال أو حساب

[1] – زعزوعه فاطمة، مرجع سبق ذكره، ص:63.

[2] -Rolland Torre‹ Contrôle Fiscal‹ Edition Misima‹ paris,1995,p :24.

[3] -Bernard Plagent, Droit Public, tome 2, 4eme Edition, Sirey, 1997, P : 25.

[4] – المادة: 45 من قانون الاجراءات الجبائية لسنة 2010، ص:34.

التسبيقات أو الحسابات الجارية أو حسابات العملة الصعبة أو أي حسابات أخرى تسيرها مؤسساتهم بالجزائر [1].

- **لدى الغير:** [2] تطبيقا للتشريع الجاري به العمل، يمكن لأعوان التسجيل ممارسة حق الإطلاع تجاه كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يمارسون مهنة التجارة المصرفية أو مهنة شراء أو بيع عقارات أو محلات تجارية مرتبطة بهذه التجارة قصد مراقبة دفع الضرائب المستحقة سواء على هؤلاء أو على الغير.

وبالتإلى يسمح حق الاطلاع لأعوان الإدارة الضريبية بالحصول على المعلومات والوثائق مهما كانت وسيلة حفظها، قصد تأسيس وعاء الضريبة ومراقبتها.

ويعاقب بغرامة مإلىة يتراوح مبلغها من 5.000 إلى 50.000 دج، كل شخص أو شركة ترفض منح حق الإطلاع على الدفاتر والمستندات والوثائق المنصوص عليها القانون، والتي يتعين عليها تقديمها وفقا للتشريع أو تقوم بإتلاف هذه الوثائق قبل انقضاء الآجال المحددة لحفظها [3].

3- **الحق في طلب الاستضاح والتبرير:** يتضمن هذا الإجراء مراقبة الإدارة الضريبية التصريحات والمستندات المستعملة لفرض الضريبة، وقد نص القانون على حق الإدارة الضريبية في طلب التوضيحات والتبريرات دون اشتراط أية وثائق أو مستندات، بحيث يمكن لمفتش الضرائب طلب الشرح والتفسير من المكلف بالضريبة كتابيا، كما يمكنه أن يصحح هذه التصريحات، لكن عليه قبل ذلك وتحت طائلة بطلان إجراءات الإخضاع الضريبي ما يلي [4]:

- أن يرسل إلى المكلف التصحيح المقرر القيام به على أن يبين له بكل وضوح إعادة التقويم، والأسباب التي أدت إلى ذلك، ومواد قانون الضرائب المطابقة إلى ذلك، وكذا أسس الاخضاع الضريبي وحساب الضرائب المترتبة؛
- أن يبلغ المكلف بالضريبة بإمكانيته الاستعانة بخدمات مستشار من اختياره؛
- أن يدعو المكلف المعني إلى الإعلان عن موافقته او تقديم ملاحظاته في أجل(30)، ويعد عدم الرد في هذا الأجل بمثابة قبول.

4- **سلطة الفرض التلقائي للضريبة:** تمارس الإدارة الضريبية الفرض أو التقييم التلقائي لأسس فرض الضريبة على المكلف بها، في حالة عدم تقديمه لتصريحاته في الآجال القانونية، حيث تكون الإدارة الضريبية ملزمة قانونا قبل إعداد جدول تحصيل الضريبة، بتبليغ أساس فرض الضريبة إلى المكلف بالضريبة الذي يتمتع بأجل عشرين (20) يوما للإدلاء بملاحظاته، وإذا انقضى هذا الأجل

---

[1]- المادة :51، من قانون الإجراءات الجبائية، معدلة ومتممة بموجب المادة 34 من قانون المالية لسنة 2006، ص:39.

[2] – المادة:59، المرجع نفسه، ص:40.

[3]- المادة:62، المرجع نفسه، ص:42.

[4]- المديرية العامة للضرائب، الرقابة الجبائية، سنة 2017، ص: 02.

دون أن تقدم المكلف بالضريبة تصريحه تقوم الإدارة الضريبية آنذاك بفرض الضريبة بصورة تلقائية، ويصدر بشأنها أمر بالتحصيل [1].

5- **سلطة توقيع العقوبات :** لضمان الغاية من ممارسة الإدارة الضريبية لحق المراقبة فقد خولها المشرع الضريبي حق توقيع مجموعة من العقوبات في جميع مراحل العملية الضريبية والتي تختلف من ضريبة إلى أخرى.

6- **الحق في الفحص الدقيق:** هذا الحق يمنح الإدارة الضريبية ويمكنها من التأكد من سلامة وصحة التصريحات الضريبية المقدمة من قبل المكلفين بالضريبة، وذلك من خلال مقارنة البيانات والمعلومات الواردة في هذه التصريحات مع العناصر الخارجية المتحصل عليها الضريبي مع العناصر والهيئات الخارجية.

7- **حق التفتيش في عين المكان:** الهدف منها قيام الادارة الضريبية بممارسة حقها في الرقابة الجبائية للتأكد من صحة التصريحات في ظل وجود قرائن تدل على ممارسات تدليسيه التي يلجأ إليها المكلف بالضريبة [2]، يمكن للإدارة الضريبية أن ترخص للأعوان الذين لهم على الأقل رتبة مفتش ومؤهلين قانونا، القيام بإجراءات المعاينة في كل المحلات قصد البحث والحصول وحجز كل المستندات والوثائق والدعائم أو العناصر المادية التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة إلى التملص من الوعاء والمراقبة ودفع الضريبة [3]،

وهذا النوع من التفتيش يسمي بالرقابة الخارجية ، وتبدأ مباشرة بعد انقضاء المدة القانونية المحددة بعشرة أيام من استلام المكلف بالضريبة للإشعار بالتحقيق ومما لا شك فيه أن هذه السلطة تستعمل في أضيق الحدود، بحيث خص المشرع منح الترخيص بإجراء حق المعاينة، وإن أعطى القانون الإدارة الضريبية حق دخول وتفتيش مكان عمل و محلات المكلفين وتفتيشها، ويتم هذا الاجراء في بعض البلدان تحت رقابة القضاء وفي أضيق الحدود، لذاك لا يمكن الترخيص إلا بأمر من رئيس المحكمة المختصة إقليميا، أو قاض يفوضه هذا الأخير، ويجب أن يكون طلب الترخيص المقدم للسلطة القضائية من طرف مسؤول الإدارة الضريبية مؤسسا وأن يحتوي على كل البيانات التي هي في حوزة الإدارة بحيث تبرر بها المعاينة[4].

ولقد أجاز المشرع الجزائري ذلك لأعوان الإدارة الضريبية القيام بكل التحقيقات والمعاينات التي تبدو لهم ضرورية في المحلات المهنية للمكلفين بالضريبة [5]، بحيث يسمح للأعوان الدخول إلى محلات

---

[1] – المادة: 44-7 من قانون الإجراءات الضريبية لسنة 2010، ص: 33.

[2]- Jacques Grosclaude Philippe Marchessou، procédures fiscales,6 ème édition، Dalloz,2012، P :199.

[3]– المادة:35 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2010.

[4] -Bernard Hatoux، Droits du contribuable، état des lieux et perspectives، economica، Paris, 2002, p :12.

[5] –المادة:22 من قانون الإجراءات الجبائية، ص:23.

الصناعيين والتجار والمكلّفين بالضريبة الآخرين، من أجل القيام بكل أعمال المعاينة والتحقيق الضرورية لضمان حق الضريبة، إلا خلال النهار وفي الساعات التإلية [1]:

- من أول أكتوبر إلى غاية 31 مارس، من الساعة السادسة صباحا إلى غاية الساعة السادسة مساء،
- من أول أبريل إلى غاية 30 سبتمبر، من الساعة الخامسة صباحا إلى غاية الثامنة مساء.

الفرع الثاني: التزامات الإدارة الضريبية

بما أن الإدارة الضريبية جزء من الإدارة العامة للدولة فهي تلتزم بما تلتزمه هذه الإدارات من التزامات عامة التي يشار إلىها في القانون الإداري، ولأنها إدارة متخصصة تفرض عليها التزامات خاصة بها، ولعل أهم هذه الالتزامات هي[2]:

1- **عدم التعسف في استخدام السلطات المخولة لها:** ويقصد بذلك إنحراف الجهة الإدارية بالسلطة المخولة لها عن هدفها المقرر سعياً وراء أهداف أو أغراض أخرى غير معترف لها بها، فإذا كان الهدف معيناً بنص قانوني وجب على الإدارة الإلتزام به عند إصدار قراراتها ولا تتعداه، أما إذا جاء النص خإلياً من تحديد الهدف فإن على الإدارة الالتزام في قراراتها تحقيق المصلحة العامة، لا الكيد بأحد المكلفين أو استخدام هذه السلطة بطريقة انتقائية أو عشوائية من دون أي حدود.

2- **التطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار التفسيرات المتناقضة:** بوصف الإدارة الضريبية إدارة تنفيذية يجب عليها تطبيق القوانين واللوائح الضريبية تطبيقاً سليماً ودقيقاً، وعليها أيضاً عند إصدار اللوائح والبلاغات المتعلقة بتلك القوانين التزام مبدأ المشروعية القانونية الذي يعني احترام نصوص القانون والدستور وألا تكون متعارضة معها، وذلك كيلا يقع المكلف في شرك التفسيرات المختلفة والمتناقضة للقوانين الضريبية الصادرة أو التي ستصدر بالمستقبل؛ وذلك لزيادة ثقة المكلف بالإدارة الضريبية ولتقليل النزاعات الضريبية أمام القضاء والتي قد تؤخر مدة تحصيل الضريبة.

3- **احترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف**[3]: بوصفها تتعامل مع المكلفين كونهم أفراداً فهي تلتزم مراعاة هذا الحق تجاههم، وهذا يفرض عليها مراعاة ما يلي:

- **عدم التدخل في الحياة الخاصة بالمكلف:** وكل دولة تحدد عناصر هذه الحياة الخاصة، ولكن معظمها متفق أن الذمة المإلية من عناصر هذه الحياة، وإن كانت الضريبة أحد عناصرها، فالقاعدة أن من واجب الإدارة الضريبية إحاطة هذه الحياة بالسرية التامة، وأي خروج عليها يجب أن ينظم بصرامة كبيرة.

1– المادة :23 من قانون الإجراءات الجبائية، ص:23.

2 – محمد خير العكام، الإدارة الضريبية، الموسوعة العربية، متاح على الموقع الالكتوني: http://arab-ency.com/law/detail/164538 ، تاريخ الزيارة 2018/01/11.

3 – محمد خير العكام، مرجع سبق ذكره.

- **تمكين المكلف من الدفاع عن نفسه:** إثر التطبيق الخاطئ للقانون من جانب الإدارة الضريبية أو إثر التعدي على حياته الخاصة وحرياته من دون وجه حق من قبلها، سواء كان ذلك أمامها بالطريق الإداري أم كان أمام القضاء المختص، وقد أكدت ذلك اللجنة الأوربية لحقوق الإنسان، وعناصر هذا الحق كثيرة ومتنوعة وغالباً ما تضيق وتتسع وفقاً لنظرة القانون والقضاء لهذا الحق الدستوري.
- **إحترام وقت المكلف:** كاحترام أوقات عمله وعدم مراجعته إلا في تلك الأوقات.

4- **إلتزام بمبدأ السرية الضريبية:** فالقاعدة العامة هي إحترام الإدارة الضريبية لهذا المبدأ، الذي يعني التزام موظفي الإدارة الضريبية الذين تتصل أعمالهم بربط الضريبة والأعوان المختصة بالفصل في المنازعات التي تنشأ بين المكلفين والإدارة، بعدم افشاء أية أسرار أو معلومات وبيانات من شأنها أن تعلم الغير عن نشاط المكلفين ومعاملاتهم والأسلوب الذين يتبعونه في تحقيق الإيرادات الخاضعة للضريبة، وما يكون عليهم للغير من التزامات ومراكزهم المإلية بوجه عام [1]. يلزم بالسر المهني، بمقتضى أحكام المادة 301 من قانون العقوبات، و يتعرض للعقوبات المقررة في نفس المادة ، كل شخص مدعو أثناء أداء وظائفه أو صلاحياته للتدخل في إعداد أو تحصيل أو في المنازعات المتعلقة بالضرائب و الرسوم المنصوص عليها في التشريع الجبائي المعمول به[2]. غير أن الأحكام الواردة في الفقرة السابقة لا تتعارض مع تبليغ مصالح الضرائب للجان الطعن المذكورة في المادة81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية, كل المعلومات المفيدة لتمكينها من الفصل في النزاعات المعروضة عليها، بما في ذلك عناصر المقارنة المستمدة من تصريحات المكلفين بالضريبة الآخرين، كما أنها لا تتعارض مع تبادل الإدارة الجزائرية المعلومات مع الإدارات المإلية للدول التي أبرمت مع الجزائر اتفاقية للتعاون المتبادل في مجال الضرائب.

5- **عبء الإثبات:** قد يقع عبء الإثبات في بعض الحالات على الإدارة الضريبية، ومن هذه الحالات عند عدم اعتمادها على دفاتر المكلف بالرغم من نظاميتها وتوقيعها من محاسب قانوني وتقديرها للضريبة تقديرا جزافياً مقطوعاً.

6- **إخطار المكلف:**[3] يعد هذا الإلتزام من الالتزامات الطبيعية التي تدخل ضمن الاختصاصات العادية للإدارة الضريبية، إذ يكون من واجبها إخطار المكلف بالتكليف الضريبي وعناصر الربط او قرار الربط ة قينة الضريبة ومواعيد دفعها وغير ذلك من الحقوق التي تلتزم الإدارة الضريبية إخطارها للمكلف، ولا يمكن مطالبة المكلف بدين الضريبة إلا بموجب إخطار خطياً يتم تسليمه

---

[1]– خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص:417.

[2] –المادة: 65 من قانون الإجراءات الجبائية لسنة 2010، معدلة بموجب المادة 41 من قانون المالية لسنة 2007، ص:43.

[3] –عبد العليم عبد الله عبد القادر، حقوق المكلفين وواجباتهم، منتدي الضرائب، متاح على الموقع: http://tax-forum.yoo7.com/t108-topic ، تاريخ الزيارة 2018/01/11.

للمكلف أو من ينوب عنه عن طريق التبليغ الإداري أو عن طريق البريد المسجل، وهذا الاخطار يعد بمنزلة تكليف مؤقت للمكلف.

7- **إعلام المكلف بحقوقه وواجباته:** إن هذا الإلتزام له أهمية خاصة لكل من الإدارة الضريبية والمكلف لتعزيز الثقة بينهم، مما يسهل للمكلف تعامله مع الإدارة الضريبية لمعرفة كل حقوقه والتزاماته تجاهها، ويكون ذلك بكل وسائل الإعلام المعروفة والمتاحة للإدارة الضريبية، لتزويد المكلفين بالضريبة بالمعلومات الكافية التي يستعلمون عنها توافقا مع أحد قواعد الضريبة وهي قاعدة إليقين، مما يساعد على نشر الوعي الضريبي بين المكلفين [1]، مما يقلل من المشاكل والتعقيدات التي تثور نتيجة عدم معرفتهم لحقوقهم والتزاماتهم.

8- **رد المبالغ التي حصلتها من دون وجه حق إلى المكلف:** وهذا الإلتزام من الالتزامات الطبيعية والقانونية التي يجب أن تلتزمها الإدارة الضريبية، سواء حصلت مبالغ أكثر مما هو مقرر دفعه أم أنها حصلت ضريبة تبين للإدارة أن المكلف معفي منها [2].

المبحث الثاني: عرض وتحليل بنية الايرادات الضريبية في الجزائر

شهد الاقتصاد الجزائري منذ منتصف الثمانينات تغيرات غير مواتية على الصعيد الدولي والمحلى، أهمها تدهور و انهيار أسعار البترول، و التحول من اقتصاد موجه الى اقتصاد السوق، وقد تزامنت هذه التغيرات مع تنامي الاختلالات الداخلية التي يعاني منها مما أدي الى انعكاسات شديدة تمثلت في ارتفاع عجز الميزانية للدولة و تنامي ظاهرة التضخم، وتفاقم مشكلة الديون الخارجية وفي محاولة للخروج من هذه الازمة تبني الجزائر برنامج للإصلاح الاقتصادي بمعية و موافقة صندوق النقد و البنك الدوليان بهدف القضاء علي الاختلالات الاقتصادية الخارجية والداخلية، ومن أهم ما جاء في سياسة الإصلاحات نجد الإصلاح الضريبي الذي يهدف الى تحسين و تطوير الفعالية الضريبية للمساهمة في التنمية الاقتصادية، لذى سعت الجزائر من خلاله القيام بعملية تغيير جذرية على هيكل النظام الضريبي وعلى جميع الهياكل القاعدية للمصالح الإدارية للمنظومة الضريبية لتحديثها وعصرنتها لمواكبة التحديات والتغيرات الاقتصادية الجديدة.

وكان قانون المالية لسنة 1992 أول خطوة لبداية الإصلاح الضريبي، والذي كان يرمي بصورة تدريجية الى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، كمصدر دائم ومستمر لتمويل الميزانية العامة للدولة. ومن هنا سوف نتعرض الى أهم الإيرادات الضريبية ومدي مساهمتها في تمويل الميزانية العامة للدولة، وكذا أهم مكونات الجباية العادية من خلال الضرائب المستحدثة (الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة) وما مدي مساهمتها في الجباية العادية، لننتقل الى تقييم فعالية النظام الضريبية من خلال بعض المؤشرات.

---

1 – سهام محمد جاسم، **مرجع سبق ذكره**، ص: 13.

2 – محمد خير العكام، مرجع سبق ذكره.

المطلب الأول: تطور الإيرادات الضريبية ومكانتها في الميزانية العامة للدولة

إن نجاح السياسة الضريبية يعتمد أساسا علي مدي فعالية النظام الضريبي، وبالتالي فهي تعتبر احدى المحددات الأساسية لمعرفة مدي قدرته على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية، لذلك تسعي الدولة في البحث عن أنجع السبل لتحقيق ذلك عن طريق مختلف الوسائل المتاحة للوصول إلى مصادر لتمويل خزينتها، ولعل اهم مصادر الإيرادات في المجتمعات الحديثة تتمثل الاقتطاع النقدي من مداخيل الأشخاص طبيعيون كانوا أو معنويين جبرا، وهو ما يعرف بالجباية.

وعلى غرار كل الأنظمة الضريبية الحديثة، فإن النظام الضريبي الجزائري يقوم على نوعين من الجباية، جباية عادية وأخرى بترولية، وتعرف الجباية بأنها ذلك " ذلك النظام التشريعي الموضوع حيز التطبيق لضمان إجراءات من أجل تحصيل الإيرادات لتغطية نفقات الدولة بصفة مباشرة [1]، أما الجباية البترولية فهي حصيلة الضرائب التي تفرض مقابل الترخيص الممنوح من قبل الدولة لاستغلال باطن الأرض التي تعتبر ملكا للجماعة الوطنية [2].

أولا-تطور الإيرادات الضريبية الإجمالية:

يعبر الهيكل الضريبي في مجمله عن مجموعة من الضرائب المطبقة في فترة زمنية معينة وفي بلد معين وتتشابه الهياكل الضريبية في معظم الدول النامية من حيث تعدد الضرائب المكونة لها، إلا أنها تختلف في مكوناتها حسب الأهمية النسبية التي يحتلها كل مكون [3]، والنظام الضريبي الجزائري يشمل نوعين من الجباية، أولهما الجباية العادية التي تتمثل في مختلف الضرائب والرسوم التي يدفعها الأشخاص سواء الطبيعيين أو المعنويين والتي تمس النشاط الاقتصادي والاجتماعي، حيث تحكمها قوانين معينة كقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة و قانون الرسوم على رقم الأعمال وقانون الضرائب غير المباشرة، وقانون التسجيل و الطابع، أما الجباية البترولية (Fiscalité pétrolière) فهي تتكون من الأتاوة المفروضة مقابل إستغلال الثروات العمومية في باطن الأراضي والضرائب المباشرة المفروضة على النتيجة التي تحققها المؤسسات التي تعمل في المجال البترولي والتي يحكمها نظام ضريبي خاص بها، وبالتالي فهي تخضع لقواعد وأعراف تتجاوز الدولة وترتبط بالقواعد العامة المنتهجة من قبل منظمة الأوبك لهذا الشأن، والممارسة الضريبية في الدول الصناعية على إستهلاك الطاقة.

وفى إطار سياسة الإصلاح الضريبي سعت الدولة دوما الى إحلال الجباية البترولية بالجباية العادية، وذلك بالنظر الى عدم إستقرار الأولى وخضوعها الى عدة متغيرات خارجة عن إرادة السلطة، خاصة بعد الازمة التي عرفتها السوق النفطية سنة 1986 [4].

---

[1] – محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، الجزء الأول، 1979، ص 151.

[2] – عبد المجيد قدي،" النظام الضريبي الجزائري وتحديات الالفية الثالثة"، مرجع سبق ذكره، ص:06.

[3] – هشام محمد العركوب، مرجع سبق ذكره، ص:139.

[4] – عبد المجيد قدي،" النظام الضريبي الجزائري وتحديات الالفية الثالثة"، المرجع نفسه، ص:07.

وعليه سوف نحاول عرض مداخيل الجباية العادية والجباية البترولية، ومدي مساهمتهما في الإيرادات العامة لميزانية الدولة خلال فترة ما بعد الإصلاحات الضريبية التي اعتمدتها الجزائر، بداية من سنة 1992 الى غاية سنة 2016، وهذا ما سيوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (4-1): تطور الإيرادات الجبائية الإجمالية من الفترة من الفترة 1992 إلى 2016.

البيان / السنوات	الجباية العادية (1) مليار (دج)	الجباية البترولية (2) مليار (دج)	الإيرادات الجبائية (3) مليار (دج)	النسبة المساهمة % (3/1)	النسبة المساهمة % (3/2)
1992	108.86	193.80	302.66	35.96	64.03
1993	121.46	179.21	300.87	40.36	59.56
1994	176.14	222.17	398.50	44.20	55.75
1995	241.99	336.14	578.14	41.85	58.14
1996	290.60	495.99	786.60	36.94	63.05
1997	314.03	564.76	878.77	35.77	64.26
1998	329.82	378.55	708.38	46.55	54.43
1999	314.78	560.11	874.88	35.98	64.02
2000	349.50	1173.24	1522.74	22.95	77.06
2001	398.29	956.39	1354.63	29.40	70.60
2002	482.89	942.90	1425.80	33.86	66.13
2003	524.92	1289.97	1809.90	29.00	71.21
2004	580.41	1485.70	2066.11	28.09	91.90
2005	640.47	2267.83	2908.31	22.02	77.97
2006	720.88	2714.00	3434.88	20.88	79.01
2007	766.7	2711.85	3478.60	22.04	77.95
2008	965.28	1715.41	2680.69	36.00	63.99
2009	1146.6	1927.00	3073.61	37.30	62.69
2010	1297.94	1501.70	2799.64	46.36	53.63
2011	1448.89	1529.40	2978.29	48.64	51.35
2012	1908.6	1594.78	3503.38	54.47	45.02
2013	2031.0	1656.99	3687.99	55.07	44.92
2014	2091.45	1577.73	3669.15	56.49	43.51
2015	2354.64	1722.94	4077.58	57.74	42.25
2016*	2482.20	1682.55	4164.75	59.61	40.39

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على:

- المديرية العامة للخزينة (G.T.D)، على الموقع الالكتروني:

http://www.dgpp-mf.gov. . consulté le 28/12/2017

- التقرير السنوي لبنك الجزائر لسنة 2011 -2016- على الموقع http://www.bank-of-algeria.dz

- الديوان الوطني للإحصائيات سنة 1992 الى 2011، متاح على الموقع. http://www.ons.dz/ تاريخ الزيارة 2017/10/20؛

*إحصائيات مؤقتة وزارة المالية على الموقع http://www.dgpp-mf.gov.dz تاريخ الزيارة 20 /2017/10؛

من القراءة الأولية للجدول رقم (4-1) يتضح لنا بشكل عام ارتفاع وتزايد جد معتبر في اجمالي حصيلة الإيرادات الجبائية العامة من سنة الى اخري من302.66 مليار دينار سنة 1992 الى 1522.74 مليار دينار سنة 2000، ثم تنخفض ما بين سنتي 2001 و2002 الى 1354.63 و1425.80 مليار دينار وهذا الانخفاض سببه تدهور أسعار البترول نتيجة لأحداث 11 سبتمبر اين انخفض سعر البرميل من 27.6 دولار للبرميل الى 23.23.1 سنة2001 أي بنسبة انخفاض قدرت بـ 16.3%[1]، الا ان مع نهاية 2002 عرف اجمالي الإيرادات ارتفاع بصورة كبيرة خلال الفترة 2003 -2007 اين انتقل من مستوي1809.90 مليار دينار سنة 2003 الى حصيلة قدرت بـ 3478.60 مليار دينار سنة2007 أي بمتوسط نمو سنوي حوالى 20%، ويعزي هذا الارتفاع الكبير في الإيرادات بشكل أساسي الى الارتفاع التي شهدته الإيرادات النفطية بدرجة كبيرة نتيجة الارتفاع الملحوظ في أسعار البترول ومنه ارتفاع الجباية البترولية، ثم تنخفض سنة 2008 الى2680.69 مليار دينار، لتشهد بعد ذلك ارتفاع كبير و تطور كبير من حيث مردوديتها اين سجلت حصيلة قدرت بـ 3073.61 مليار دينار أي بمعدل نمو سنوي أكثر30 % من لتستمر في الزيادة الى غاية 2015 اين بلغت 4728.14 مليار دينار، وتنخفض في سنة 2016 الى 4345.7 مليار دينار بسبب انخفاض سعر البرميل الي 39.3 دولار سنة 2015[2].

وتتوزع حصيلة الإيرادات العامة بين الجباية العادية والجباية البترولية ونتعرض لها تباعا كما يلي:

- بالنسبة للجباية العادية: نلمس تطور وارتفاع على طول فترة الدراسة نتيجة الى سياسة الإصلاحات التي اعتمدها الدولة في بداية التسعينات بهدف زيادة فعالية النظام الضريبي وتحسين مردوديته بالرفع من الاقتطاعات وتوسيع القاعدة الضريبية، والتي تمثلت في استحداث الضرائب الجديدة (الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة)، وكذا الجهود المبذولة في محاربة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وكما هو مبين في الجدول أين سجلت حصيلة ضريبية تقدر بـ 108.86 مليار دينار سنة 1992، الي ان وصلت في سنة 766.7 مليار دينار سنة 2007، لترتفع بأكثر من ثلاثة مرات في سنة 2016 لتبلغ 25674.6 مليار دينار ويرجع هذا الارتفاع الى الإصلاحات المستمرة على هيكل النظام الضريبي، وذلك بإدخال نظم جديدة في مجال الربط و التحصيل بتحديد المكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي و الغاء النظام المراقب والنظام الدفع الجزافي و استحداث الضريبية الجزافية الوحيدة، وكذا استحداث الهياكل الجديدة المتمثلة في مديرية كبريات المؤسسات و مراكز الضرائب وخضوع المكلف الى

---

[1] – ابراهيم بلقلة ، "**تطورات أسعار النفط وانعكاساتها على الموازنة العامة للدول العربية خلال الفترة (2000–2009)**" ، مجلة الباحث عدد 2013/12، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2013/ 2014 ، ص: 09.

[2] - التقرير الاقتصادي العربي لعام 2016 الصادر عن الصندوق النقد الدولي، مرجع سبق ذكره، ص:469.

ملف جبائي وحيد لتبسيط الإجراءات الضريبية للرفع من كفاءة الإدارة الضريبية، ورغم كل الجهود المبذولة من السلطات العامة لإحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية ، اتسمت مداخيل الجباية العادية مقارنة بإجمالي الإيرادات الجبائية العامة بعدم الاستقرار و التذبذب خلال هذه الفترة حيث بلغ متوسط مساهمتها في الإيرادات العامة حوالي 38 % ، اين سجلت مساهمتها نسبة 35.96% في سنة 1992 ، لتتراجع الى 22.96 % في سنة 2000 ، لترتفع الى 33.86 % سنة 2002، لتستمر في الانخفاض الى غاية سنة 2006 أي سجلت نسبة انخفاض قدرت بـ 20.88% لترتفع في السنوات التالية اين سجلت إيرادات الجباية العادية قيمة 2564.6 مليار دينار مقابل 4345.70 مليار من اجمالي الإيرادات الجبائية سنة 2016 أي ما نسبته 59 %، وجاء هذا الإرتفاع في الحصيلة الضريبية العادية نتيجة الى العديد من الإجراءات الضريبية الخاصة بالتنظيم الفني لهيكل النظام الضريبي و خاصة ما سمي بإصلاحات الجيل الثاني المتعلق بتحديث و عصرنة الإدارة الضريبية و الاهتمام بالموارد البشرية و المادية و ادخال التقنيات التكنولوجية الحديثة في عمل الإدارة الضريبية.

- بالنسبة للجباية البترولية: فهي الأخرى عرفت تطورا غير مستقر ومتذبذب على طول فترة الدراسة، والسبب في ذلك يرجع عدم استقرار أسعار البترول من فترة الى اخري، بحيث نجدها سنة 1992 سجلت ما مقداره 193.80 مليار دينار لتستمر في الارتفاع الى غاية سنة 2000 اين سجلت ما قيمته 1173.24 مليار دينار لتنخفض في سنة 2001 بسبب احداث 11 سبتمبر وانخفاض أسعار البترول كما سبق الإشارة الية، لترتفع مرة اخري الى غاية 2015 اين بلغت قيمتها2373.5 مليار دينار. اما فيما يخص مساهمتها في الإيرادات العامة في نسب ذات أهمية كبيرة مقارنة بنسب الجباية العادية، فان نسب مساهمتها على العموم يتراوح ما بين 45 % الى 70 %، الا ان في سنة2004 بلغت نسبة 91.90%.

ومنه نلاحظ ان الجباية البترولية مازالت تحتل الصدارة في الإيرادات الجبائية للدولة، وان فعالية النظام الضريبي لم ترقي الى المستوي المطلوب رغم الجهود المبذولة لعملية الاحلال.

ثانيا-مدي مساهمة الإيرادات الجبائية في تمويل النفقات العامة.

ان الإيرادات الضريبية تمثل مصدر من اهم المصادر التي تعتمد عليها الدولة في عملية تمويل الانفاق العام، الا ان هذه الإيرادات (جباية عادية وجباية بترولية) تتفاوت فيما بينها في مساهمتها الضريبية في تمويل خزينة الدولة لتغطية النفقات العامة، ومنه سوف نحاول تسليط الضوء على أهمية الإيرادات الضريبية من خلال دراسة وتحليل تطور نسب مساهمة كل من الجباية العادية والجباية البترولية للفترة)1990 – 2016)، بغية التعرف على ما أسهمت به هذه الإيرادات في تمويل الإنفاق العام للدولة ، وهذا من خلال البيانات و الاحصائيات الواردة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-2): تطور نسبة مساهمة الجباية العادية والجباية البترولية في اجمالي النفقات العامة من الفترة 2000 إلى 2016

البيان / السنوات	الجباية العادية (1) (مليار دج)	الجباية البترولية (2) (مليار دج)	اجمالي النفقات العامة (3) (مليار دج)	نسبة المساهمة (1/3) %	نسبة المساهمة (2/3) %
1990	71.10	76.20	136.50	52.08	55.82
1991	82.70	161.50	244.2	33.86	66.13
1992	108.86	193.80	402.13	27.07	48.20
1993	121.46	179.21	476.63	25.42	37.60
1997	314.03	564.76	845.19	37.15	66.81
1998	329.82	378.55	875.79	37.75	43.22
1999	314.78	560.21	961.62	32.73	58.25
2000	349.50	1173.24	1178.12	29.66	99.57
2001	398.29	956.39	1321.03	30.15	72.39
2002	482.89	942.90	1550.60	31.14	60.80
2003	524.92	1289.97	1639.26	32.02	78.69
2004	580.41	1485.70	1888.93	30.72	78.65
2005	640.2	2267.83	2052.0	31.23	110.51
2006	720.88	2714.00	2453.0	29.30	110.55
2007	766.7	2711.85	3108.5	24.66	87.23
2008	965.28	1715.4	4191.0	23.04	40.93
2009	1146.6	1927.00	4246.3	27.00	45.38
2010	1298.0	1501.70	4466.9	29.05	33.61
2011	1448.89	1529.40	5731.41	25.28	26.68
2012	1908.6	1594.78	7058.20	27.05	22.59
2013	2031.0	1656.99	6024.10	33.71	27.50
2014	2091.45	1577.73	6995.70	29.89	22.55
2015	2354.64	1722.94	7656.30	30.75	22.50
*2016	2482.20	1682.50	4164.70	59.60	40.39

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على:

-المديرية العامة للخزينة (G.T.D)، مرجع سبق ذكره.

-التقرير السنوي لبنك الجزائر لسنة 2011 و2015، مرجع سبق ذكره.

-إحصائيات مؤقتة وزارة المالية، مرجع سبق ذكره.

من خلال القراءة الأولية للبيانات الواردة في الجدول أعلاه نلاحظ أن النفقات العامة للدولة في تزايد مستمر وهذا من سنة 1990 الى غاية 2015 وذلك من 136.50 مليار دينار الى 7656.30 مليار دينار على التوالي، وبالنظر الى نسبة تغطية الإيرادات الضريبية العادية للنفقات العامة اين قدرت في سنة 1990 ما نسبته 52.08 % في حين بلغت نسبة الجباية البترولية في تغطية النفقات ما نسبته 55.82%، اما كإجمالي الإيرادات الضريبية الكلية فنسجل أكبر نسبة لتغطية النفقات العامة قدرت بـ 100% ، اما باقي السنوات فقد عرفت نسب تغطية النفقات العامة تذبذب بين الارتفاع و الانخفاض خاصة فيما يخص الإيرادات الضريبية العادية، فبالرغم من تزايد الذي عرفته هذه الإيرادات من سنة الى اخري على طول فترة الدارسة ، حيث انتقلت من 108.86 مليار دينار الي 2354.64 مليار دينار سنتي 1992 و 2015 على التوالي ، الا ان مساهمتها في تغطية النفقات العامة بقيت جد محدودة اين تتراوح نسبها في حدود المجال 20% و 33%، أي ما يقارب 27 %في المتوسط، بالرغم من تزايد الحصيلة الضريبية من سنة الى اخري ، ويعزي في الارتفاع المستر و الكبير في حجم النفقات العامة للدولة خاصة ما بعد سنة 2012 اين ارتفعت نفقات ميزانية التسيير بسبب الزيادات الكبيرة في المرتبات و الاجور، مما نتج عنه ارتفاع ملحوظ في اجمالي النفقات.

اما فيما يخص إيرادات الجباية البترولية ومساهمتها في تغطية النفقات العامة عرفت تطور ملحوظ مقارنة بالجباية العادية فقد بلغ سنة 1992 نسبة 55.82% ليصل الى 99.57% سنة 2000 ثم يرتفع الى ما نسبته110% في سنتي 2005 و2006 على التوالي، ليعود الانخفاض ليصل سنة 2015 الى ما نسبته 22.50%.

الا ان هذه النسب تبقي محتشمة ولا ترقي الي ما تصبو اليه السلطات الحكومية من وراء عمليات الإصلاح الضريبي المستمرة الى غاية يومنا هذا لتحقيق الهدف المالي والمتمثل في رفد الخزينة العامة للدولة بالإيرادات اللازمة لمواجهة الانفاق العام المتزايد.

المطلب الثاني: تطور تركيبة الإيرادات الضريبية العادية في النظام الضريبي الجزائري.

تتباين وتختلف الهياكل الضريبية في الدول النامية تبعا للعناصر التي تشكل الهياكل الاقتصادية و الاجتماعية لهذه الدول، الا انهما تلتقيان في عدة خصائص مثل ضعف الحصيلة و سيادة الضرائب غير المباشرة لسهولة تحصيلها و الثبات النسبي لحصيلتها بالإضافة الى عدم توافر الوسائل المادية و البشرية لتطوير النظام الضريبي، زيادة الى ذلك تفشي ظاهرة التهرب الضريبي، لذلك ارتكزت جهود المشرع الجزائري بشكل كبير حول اصلاح الجباية العادية للوصول الى هدف إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية وذلك من خلال مرحلتين أساسيتين هما:

- المرحلة الأولى: التخفيف من بعض الأنواع من خلال استحداث ضريبة موحدة؛
- المرحلة الثانية: التقليص من عدد المعدلات المفروضة على الوعاء الواحد، إضافة إلى التخفيض في قيمة هذه المعدلات.

ولقد ترجمت المرحلة الأولى في إصلاحات 1991 المدعمة بإصلاحات 1992، والتي تضمنت الضرائب المباشرة والتي تشمل الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، اما فيما يخص الضرائب غير المباشرة فتضمنت استحداث الرسم على القيمة المضافة وزيادة على الضرائب الجمركية، لذا سنحاول دراسة تحليل بنية الإيرادات الضريبية العادية، وما مدي مساهمة كل نوع من هذه الضرائب في الجباية العادية، وما نسبه في تغطيته النفقات العامة للدولة.

الفرع الأول: تحليل بنية الإيرادات الضريبية العادية.

سعي المشرع من وراء سياسة الإصلاح الجبائي في جانبه التشريعي للرفع من فعالية النظام الضريبي التي تتوقف على عدة مؤشرات كما لاحظنا سابقا، ومن بين اهم هذه المؤشرات هي كفاءة الإدارة الضريبية في عملية التحصيل لمختلف الضرائب والرسوم، ومن ثم على مدى أهمية هذه الإيرادات في تمويل ميزانية الدولة، ولذلك سوف نقوم بعرض وتحليل تركيبة الإيرادات الضريبية العادية من الفترة 1992 إلى 2016 من خلال البيانات والاحصائيات الواردة في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (4-3): نسبة مساهمة الضرائب المباشرة وغير المباشرة في اجمالي الإيرادات العادية خلال الفترة 1992 الي 2016.

الضرائب / السنوات	الضرائب المباشرة (1) (مليار دج)	الضرائب غير المباشرة (2) (مليار دج)	الإيرادات العادية (3) (مليار دج)	نسبة المساهمة (1/3) (%)	نسبة المساهمة (2/3) (%)
1992	27.80	76.39	108.86	25.53	70.17
1993	35.21	79.57	121.47	28.97	65.50
1994	44.40	124.87	176.17	25.20	70.88
1995	57.75	177.82	241.99	23.86	73.48
1996	67.54	213.87	290.60	26.05	73.60
1997	81.84	221.66	314.10	26.04	70.56
1998	88.10	230.41	329.82	26.68	69.85
1999	72.19	229.89	314.76	22.93	73.03
2000	82.02	251.28	349.50	23.46	72.10
2001	98.48	282.92	398.23	24.73	71.04
2002	112.23	351.80	482.89	23.24	72.85
2003	127.91	377.73	524.92	24.36	71.95
2004	147.98	412.85	580.41	25.49	71.13
2005	168.14	452.72	640.47	26.25	70.67
2006	241.22	454.21	720.88	33.46	63.00
2007	0258,1	480.53	5766,7	33.66	62.67
2008	0331,5	600.50	9965,2	34.34	62.20
2009	0462,1	648.70	11 146,6	40.30	56.57
2010	68561,	696.65	297.941	43.26	53.67
2011	653.88	749.82	1448.89	45.12	51.75
2012	0862,3	990.20	1 908,6	45.17	51.88
2013	0823,1	1145.40	2 031,0	40.52	56.39
2014	70881,	1139.40	52 091,4	42.15	54.47
2015	01 034,5	1235.50	642 354,	43.93	52.47
2016*	1109.20	1277.22	2482.20	44.68	51.45
متوسط الفترة	**8430.77**	**8715.38**	**22088.40**	**39.40**	**65.53**

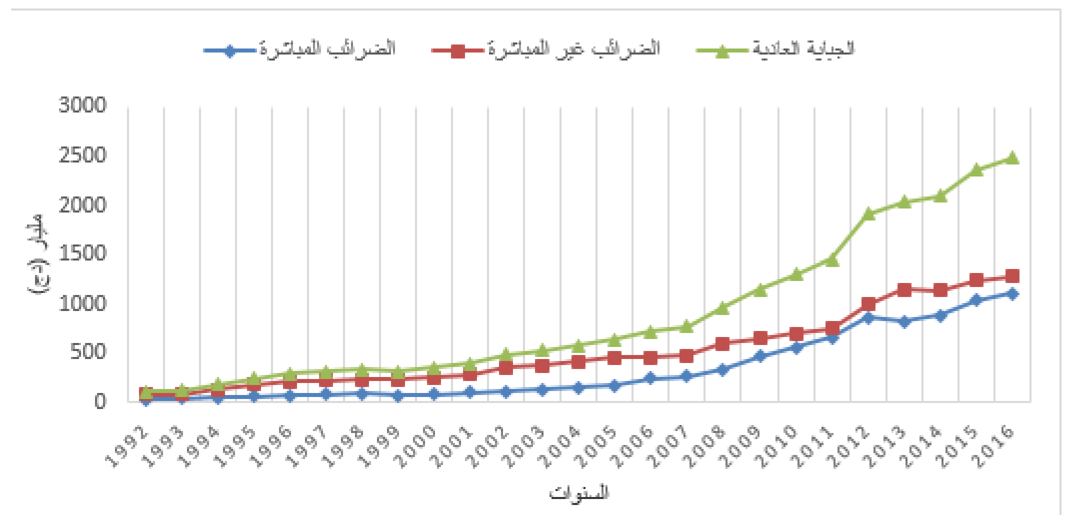
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على:

-الديوان الوطني للإحصائيات سنة 1992 الى 2011، مرجع سبق ذكره

- المديرية العامة للخزينة (G.T.D)، مرجع سبق ذكره.

*إحصائيات مؤقتة وزارة المالية، مرجع سبق ذكره.

الشكل رقم (4-8): تطور الجباية العادية والضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة للفترة (1992-2016).



المصدر: من اعداد الطالب اعتماد على الجدول السابق.

من خلال الجدول رقم (4-8) والذي يبين نسبة مساهمة كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة في اجمالي الجباية العادية.

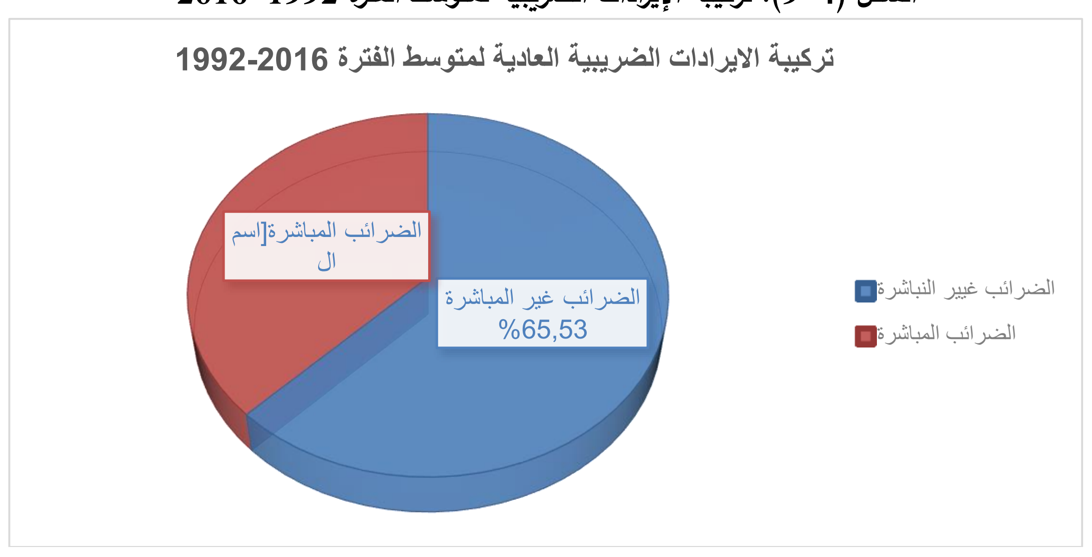
- بالنسبة للضرائب المباشرة: نلاحظ ان إيرادات الضرائب المباشرة قد بلغت 27.81 مليار دج في حين بلغت سنة 1999 ما يقارب 72.19 مليار دج، ورغم هذا الارتفاع الا ان نسبة مساهمتها في الإيرادات الضريبية العادية كانت متذبذبة تتراوح بين الارتفاع والانخفاض اين بلغت في المتوسط ما نسبته 25.66% في المتوسط للفترة ما بين 1992 و1999، وهذا راجع لتدهور الأوضاع السياسية و الاقتصادية التي عانت منها الدولة في تلك الفترة، الا انها ارتفعت قيمة الحصيلة الضريبية لهذا النوع من الضرائب سنة 2000 الى 82.02 مليار دج بنسبة مساهمة 23.46% و تستمر في الارتفاع الي ان تصل الي 2009 بما قيمته 462.10 مليار دج مشكله ما نسبته 40.30% من إيرادات الجباية العادية، و لقد نمت إيرادات الضرائب المباشرة بمعدل 28.93% بالمتوسط علي طول الفترة (2000-2009) ، وسبب هذا النمو و الزيادة راجع الى تبني سياسة الجيل الثاني من الإصلاحات الضريبية التي شملت استحداث الهياكل الإدارية الجديدة مثل مديرية المؤسسات الكبرى و مراكز الضرائب التي هدفت من خلالها الدولة الى عصرنة الإدارة الضريبية و وتقسيم المكلفين الى فئات و اخضاع كل مكلف الى ملف جبائي وحيد لتسهيل ربط وتحصيل الضريبة و الاقتصاد في تكاليف التحصيل الى اكبر حد ممكن، اما الفترة الموالية و الممتدة بين 2010 و حتي سنة 2016 فقد عرفت تطور كبير في حصيلة الضرائب المباشرة لتسجل سنة 2010 حصيلة ضريبية معتبرة وصلت الى 561.68 مليار دج و بنسبة 43.68% لتستمر في الارتفاع بشكل متزايد الى غاية سنة 2016 لتصل الى ما قيمته1109.20 مليار دج مشكلة نسبة مساهمة بمعدل 44.68 %، و نلاحظ ان في هذه الفترة قد نمت حصيلتها لتبلغ نسبة 43.60 % في المتوسط لطول الفترة، و يرجع هذا الارتفاع في حصيلة الضريبة المباشرة بالدرجة الأولى الى الزيادة التي شهدتها الضريبة علي الدخل الإجمالي بسبب الزيادات في الأجور

والمرتبات بداية مع سنة 2010 ، وكذا التعديلات التي شملت الضريبة على أرباح الشركات والتي مست قواعد التحصيل و المكلفين الخاضعين لها وتخفيض معدلات تطبيقهما تخفيضات وزيادة الإعفاءات المشجعة لبعض المؤسسات و الأنشطة لتشجيع الاستمارات فيها.

- اما فيما يخص الضرائب غير المباشرة، فيلاحظ من خلال المعطيات الواردة في الجدول ان الحصيلة الضريبية العادية تعتمد اعتمادا شبه كلي على إيرادات الضرائب غير المباشرة المتضمنة الضرائب على الانفاق والإنتاج والضرائب الجمركية، اذ يلاحظ انها تساهم في الاستقطاع الضريبي بنسب جد مرتفعة، حيث تعدت في اغلب فترات الدراسة ما نسبته 62%، اذ سجلت في بداية الفترة ما يقارب 70 % من اجمالي الجباية العادية سنة 1992 بقيمة 76.39 مليار دج، لتستمر في الارتفاع والانخفاض على طول فترة الدارسة لكن بمعدلات متقاربة محافظة على مكانة الصدارة في هيكل النظام الضريبي الجزائري، بحيث انتقلت من قيمة 124.87 مليار دج في سنة 1994 لتصل الى ما قيمته 6969.65 مليار سنة 2010 لتقفز الى 1277.22 مليار دج سنة 2016، ويرجع سبب و نمو لسهولة تحصيل هذه الضرائب وما توفره من مال ووقت وجهد ، لأنها لا تحتاج الى جهاز اداري على درجة عالية من الكفاءة.

وعلى العموم يؤخذ على النظام الضريبي الجزائري انه كباقي الأنظمة الضريبية للدول النامية يعتمد بنسبة كبيرة قد تصل الي 75% على الضرائب غير المباشرة لأسباب ربما أهمها سهولة التحصيل وقلة حالات التهرب والغش الضريبي، اما في حالة الضرائب المباشرة هذا راجع الى كثرة الإعفاءات وهذا لاعتبارات اقتصادية واجتماعية وسياسية، وزيادة التنزيلات التي تعني خصم كل ما أنفق في سبيل تكوين الدخل الخاضع للضريبية والمؤيدة بوثائق رسمية، وكذلك اعفاء الحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية في سبيل تحقيق الأهداف التي تسعى اليها الدولة.

الشكل (4-9): تركيبة الإيرادات الضريبية لمتوسط الفترة 1992-2016



المصدر: من اعداد الطالب اعتماد على الجدول السابق.

يتبن مما سبق ان الدولة مازالت تعني من العديد اختلالات في هيكل نظامها الضريبي، بالرغم الإصلاحات الجذرية التي تبنتها الدولة منذ سنة 1991 وتم تطبيقها مع مطلع سنة 1992 للرفع من

فعالية نظامها الضريبي وزيادة كفاءة الإدارة الضريبية، الا ان هذا لم يرقي الى درجة طموحات المشرع في لتحقيق اهداف السياسة الضريبية والمتمثلة في المقام الأول في الهدف المالي للنظام الضريبي، ومن اهم هذه الاختلالات هي وعدم التوازن النسبي بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، اذ يتبين لنا من خلال التمثيل البياني ان نسبة مساهمة الضرائب المباشرة علي مراحل فترة الدراسة مازالت منخفضة بحيث شكلت في المتوسط 39.40% مقارنة بنسبة الضرائب غير المباشرة اين سجلت نسبة مساهمتها في الجباية العادية 65.53 في المتوسط، مما يدل علي عدم كفاءة الإدارة الضريبية على جميع الأصعدة من تقدير و ربط و تحصيل الضرائب، وتفشي ظاهرتي التهرب و الغش الضريبي و الفساد الإداري ، مقارنة بالأنظمة الضريبية في الدول المتقدمة.

الفرع الثاني: تحليل مكونات الضرائب المباشرة.

الضرائب المباشرة هي نوع الضرائب التي تعتمد عليها الدولة بصورة كبيرة في تمويل نفقاتها، وذلك لسهولة التنبؤ بإيراداتها، وما تتسم به من ثبات نسبي في حصيلتها، إضافة الي قربها من تحقيق العدالة الاجتماعية بالمقارنة بالضرائب غير المباشرة، وهي الضرائب التي يدفعها المكلّف بالضريبة مباشرة لمصلحة الضرائب، ويتسع نطاقها ليشمل العديد من العناصر من دخل وثروة، أي تُفرض الضريبة المباشرة على دخل الأفراد وعلى الأرباح التجارية والصناعية للشركات، وعلى الأصول العقارية والممتلكات، وفي الجزائر تكتسي الضرائب المباشرة و المتمثلة أساسا في الضريبة علي الدخل الإجمالي و الضريبة علي أرباح الشركات أهمية متزايدة في تكوين الإيرادات الضريبية العادية وسنحاول تبيان مدي أهميتها و مساهمتها في اجمالي الإيرادات الضريبية العادية و تغطية النفقات العامة للدولة.

1-تحليل تطور الضريبة على الدخل الإجمالي ومساهمتها في الضرائب المباشرة.

تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي من اهم الضرائب المباشرة حصيلة لميزانية الدولة، لأنها تشتمل في تركيبتها على ضرائب الرواتب والأجور نظرا لاقتطاع هذه الضريبة من المنبع، فأن نسبة التحصيل لهذه الضريبة مرتفعة للغاية بالمقارنة ببقية أنواع الضرائب، وبالتالي تشكل حصيلة هذه الضريبة ما بين 50% الى 70 % من حصيلة الضرائب المباشرة، أما النسبة المتبقية (30 %) فأنها تمثل عدم انتشار الضريبة لتمثل جميع المكلفين ولاسيما في منشآت القطاع الخاص وخصوصا الصغيرة منها، كما أن التهرب الضريبي يكاد ينعدم فيها، و يمكن عرض تطور معدلات الضريبة على الدخل الإجمالي ومدي نسبة مساهمتها في الضرائب المباشرة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم(4-4): نسبة تطور الضريبة على الدخل الإجمالي ومساهمتها في الضرائب المباشرة للفترة (1992-2016)

البيان / السنوات	الضريبة على الدخل الإجمالي مليار (دج) (1)	نسبة النمو (%)	الضرائب المباشرة (2) مليار (دج)	نسبة المساهمة (2/1) (%)
1992	19,58	-	27,81	52,43
1993	25,58	75,44	35,21	72,65
1994	29,45	29,23	44,4	66,33
1995	38,06	17,6	57,75	65,90
1996	44,76	13,11	67,64	66,17
1997	50,63	16,37	81,84	61,86
1998	58,92	(16,45)	88,12	66,88
1999	49,23	3,33	72,19	68,20
2000	50,87	23,33	82,02	62,02
2001	62,74	12,78	98,48	63,71
2002	70,76	12,78	112,23	63,05
2003	79,80	20,43	127,91	62,39
2004	96,10	9,88	147,98	64,94
2005	105,60	15,37	168,14	62,80
2006	121,84	30,17	241,22	50,51
2007	158,60	22,25	258,12	61,45
2008	193,90	17,75	331,52	58,49
2009	228,32	30,33	462,12	49,41
2010	297,57	46,57	561,68	52,98
2011	436,16	39,06	653,88	66,70
2012	606,54	(8,21)	862,30	70,34
2013	556,78	8,21	823,70	67,59
2014	602,53	13,7	881,70	68,34
2015	685,10	13,7	1034,50	66,23
2016	723,82	5,65	1109,20	65,26
المتوسط	**215,5296**	**18.84**	**337,2632**	**63,07%**

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد علي:

-إحصائيات 2012 الى 2016، وزارة المالية، مرجع سبق ذكره.

-Ministère des Finances، direction générale de la Prévisition , www.dgppnuf.gov.dz, Consulté le 03/12/2017؛

-الديوان الوطني للإحصائيات سنة 1992 الى 2011، Budget Générale de L'état متاح على الموقع. http://www.ons.dz/ تاريخ الزيارة 2017/10/20.

و يتضح من خلال هذا الجدول أن تطور حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي في تزايد من سنة لأخرى حيث سجلت سنة 1992 ما يقارب 20 مليار دج و استمرت في الارتفاع لتصل الى ما قيمته 49.23 مليار سنة 1999اي بمعدل نمو فاق 50% ، وهذا اثر ادخال تعديلات علي السلم الضريبي لهذه الضريبية و اصبح يتضمن خمسة معدلات أقصاها 40% [1] مما سمح بإضفاء نوع من العدالة الضريبية وساهم في الحد من إمكانية التهرب الضريبي، اما في سنة2004 بلغت حصيلتها 96.10 مليار دج أي بنسبة تطور 95.20% لتنتقل في سنة 2008 الى193.90 مليار دج بمعدل نمو نسبة فاقت 100 % وهي سنة اخر تعديل في السلم الضريبي للضريبة علي الدخل الإجمالي، اين تم بموجبه تقليل عدد الشرائح الى أربعة مع التوسع مجال الشريحة واصبح يشمل أربعة معدلات، ادناها0% للدخل الذي لا يتجاوز 120.000 دج و اعلى معدل 35% للدخل الذي يتجاوز 1.440.000 دج [2]. ثم شهدت نمو كبير الى غاية 2016 اين ما مقدره 728.23 مليار دج أي أربعة مرات ما كانت عليه في سنة 2008، ويعود ذلك بالدرجة الاولي الى الزيادات المعتبرة في الرواتب والأجور، وعلى العموم عرفت حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي نمو كبير خلال الفترة (1992-2016) اين بلغ معدل تطورها في المتوسط حولي 18%.

أما بخصوص مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي في الضرائب المباشرة فهي في ارتفاع متزايد بدءا من سنة 1992 اين شكلت ما نسبته لتنتقل مباشرة الى 72.65% سنة 1993 أي مع بداية التطبيق الفعلي لسياسة الإصلاحات الضريبية والملفت للانتباه أن هذه النسب تبقي تقريبا ثابتة على طول الفترة الي غاية سنة 2010 اين سجلت في المتوسط ما نسبته 61.69% كمعدل مساهمة في إجمالي الضرائب المباشرة، اما في السنوات الأخيرة فتلاحظ ان هناك تطور ملحوظ في نسبها، حيث شكلت في المتوسط ما نسبته 67.41% وهذا نظرا للارتفاع المتزايد للأجور والمرتبات كما اشرنا سابقا.

2-الأهمية النسبية لضريبة الدخل الإجمالي لتغطية النفقات العامة

تمثل النفقات العامة في الدولة مدى نشاط الدولة في واقع الحياة الاجتماعية لمواطنيها، وتعبر عن مدى تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي وتوجيهه من خلال مقدار ما تنفقه الدولة في سبيل النهوض بالاقتصاد الوطني وزيادة معدلات النمو والإنتاج، و بالتالي تعتبر الضريبة على الدخل الإجمالي تشكل رافدا مهما في هيكل النظام الضريبي الجزائري، وسعيا للمشرع الضريبي لمعالجة الاختلالات التي يعاني منها النظام الضريبي في عدم التوازن النسبي بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، أولى أهمية كبرة للضريبة على الدخل الإجمالي لمدي أهميتها النسبية في اجمالي الانفاق العام ، وسنوضح ذلك من خلال الجدول التالي:

---

[1] – القانون رقم 98-12 المؤرخ في 1998/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية، العدد :98، المؤرخة في 1998/12/31.

[2] -القانون رقم 07-12 المؤرخ في 2007/12/30، مرجع سبق ذكره.

الجدول رقم(4-5): مساهمة الضريبة على الدخل الإجمالي في تغطية النفقات العامة للفترة (1992-2016)

البيان / السنوات	الضريبة على الدخل الإجمالي (1) مليار (دج)	النفقات العامة (2) مليار (دج)	نسبة المساهمة (2/1) (%)
1992	14,58	420,13	3,47
1993	25,58	476,63	5,37
1994	29,45	566,4	5,20
1995	38,06	759,62	5,01
1996	44,76	724,61	6,18
1997	50,63	845,2	5,99
1998	58,92	875,74	6,73
1999	49,23	961,63	5,12
2000	50,87	1178,12	4,32
2001	62,74	1321,03	4,75
2002	70,76	1550,6	4,56
2003	79,8	1639,26	4,87
2004	96,1	1888,93	5,09
2005	105,6	2052	5,15
2006	121,84	2453	4,97
2007	158,6	3108,5	5,10
2008	193,9	4191	4,63
2009	228,32	4246,3	5,38
2010	297,57	4466,9	6,66
2011	436,16	5731,41	7,61
2012	606,54	7058,2	8,59
2013	556,78	6024,1	9,24
2014	602,53	6995,7	8,61
2015	685,1	7656,3	8,95
2016*	723,82	4164,7	17,38
المتوسط			6,36

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد علي:

-إحصائيات 2012 الى 2016، وزارة المالية، مرجع سبق ذكره.

-الديوان الوطني للإحصائيات سنة 1992 الى 2011، مرجع سبق ذكره.

* بيانات أولية مؤقتة.

الشكل رقم (4-10): مساهمة الضريبة على الدخل الاجمالى في حجم النفقات العامة للفترة (1992-2016).

IRG #REF!

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا عل الجدول السابق.

من خلال الجدول و الشكل السابقين السابق تظهر الأهمية النسبية لضريبة الدخل الإجمالي ومدي مساهمتها في تغطية النفقات العامة للدولة، فيلاحظ انها نسبها متذبذبة حيث سجلت ما نسبته 3.47% في بداية الإصلاحات الضريبية سنة 1992، ثم ترتفع في سنة 1993 الى 5.37%، لتبقي تتراوح بين الارتفاع والانخفاض بحيث لم تتعدي نسب تغطية النفقات العامة حدود 4% و 6 %على طول الفترة الممتدة سنتي 1993 و2009، فبالرغم من النمو المستمر في حصيلة الضريبة علي الدخل الإجمالي على مراحل فترات الدراسة، الا ان هذه الزيادة التي تطرأ عليها لا تشكل نسب جيدة حتي يكون لها اثر في تغطية النفقات العامة، وهذا راجع بالدرجة الاولي الي الزيادة الكبيرة و الارتفاع المذهل في الانفاق العام من سنة الى اخري، حيث بلغت قيمة النفقات سنة 2009 ما مقداره 4246,3 مليار دج اين ارتفع الي عشر مرات مقارنة بسنة الأساس 1992 اين كان حجم النفقات 420.13 مليار دج، الا اننا نلاحظ في السنوات الأخير ارتفاع ملحوظ في نسبة التغطية بداية من سنة 2010 اين شكلت نسبة 6.66 % لتستمر في الزيادة لتصل الى ما نسبته 8.95 سنة 2015 أي بمتوسط بلغ 8.28 في هذه الفترة التي عرفت تطور ملحوظ في نمو حصيلة الضريبة على الدخل الإجمالي بسبب زيادة الضريبة علي الرواتب و الأجور بداية من سنة 2010.

ومما سبق يتضح ان الأهمية النسبية لضريبة الدخل الإجمالي لم ترقي الى تحقيق الهدف المالي المناط بها، بالرغم من التعديلات المتتالية التي حرص المشرع من ورائها للرفع فعاليتها في تمويل الخزينة العامة للدولة واهميتها في تغطية النفقات العامة، والشيء الملاحظ من ارتفاع معدلاتها انها تعتمد في المقام الأول علي ضريبة الرواتب والأجور لأنها تقتطع من المصدر ولا مجال للتهرب الضريبي منها، وهذا ما يبرر ضعف أصناف الدخل الأخرى الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي في الحصيلة الاجمالية ، مما يؤدي الى عدم تحقيق الهدف المالي المرجو منها في تغطية النفقات العامة للدولة.

3-تطور حصيلة الضريبة على أرباح الشركات ومساهمتها في الضرائب المباشرة والإيرادات الضريبية العادية:

إن من بين الأهداف التي سعي اليها المشرع الضريبي من الإصلاحات الضريبية لسنة 1992، هي اخضاع جميع المؤسسات بما فيها العمومية والخاصة لمنطق وقواعد السوق، مما تمخض عنه تأسيس الضريبة على أرباح الشركات بموجب المادة رقم 38 من قانون المالية 1991، هذه الأخيرة تخضع للنظام الحقيقي دون الاخذ بالحسبان حجم رقم الاعمال المحقق، وهي تتلاءم أكثر مع شركات الأموال وهي تعمل على عصرنة جباية الشركات وجعلها أداة للإنعاش الاقتصادي [1]، و من خلال الجدول التالي سنبين مدي أهمية الضريبة علي أرباح الشركات، ومدي مساهمتها في الرفع من مردودية حصيلة الضرائب المباشرة و الإيرادات الضريبية العادية وذلك كما يلي:

الجدول رقم(4-6): نسبة تطور الضريبة على أرباح الشركات ومساهمتها في الضرائب المباشرة والضرائب العادية للفترة (1992-2016)

البيان / السنوات	الضريبة على أرباح الشركات مليار (دج) (1)	الضرائب المباشرة مليار (دج) (2)	الإيرادات الضريبية العادية مليار (دج) (3)	نسبة المساهمة (2/1) (%)	نسبة المساهمة (3/1) (%)
1992	8,23	27,81	108,86	29,59	7,56%
1993	9,63	35,21	121,47	27,35	7,93%
1994	14,95	44,4	176,17	33,67	8,49%
1995	19,69	57,75	241,99	34,10	8,14%
1996	22,88	67,64	290,6	33,83	7,87%
1997	31,21	81,84	314,1	38,14	9,94%
1998	29,18	88,1	329,82	33,12	8,85%
1999	22,96	72,19	314,76	31,80	7,29%
2000	31,15	82,02	349,5	37,98	8,91%
2001	35,74	98,48	398,23	36,29	8,97%
2002	41,47	112,23	482,89	36,95	8,59%
2003	48,11	127,91	524,92	37,61	9,17%
2004	51,88	147,98	580,41	35,06	8,94%
2005	62,54	168,14	640,47	37,20	9,76%
2006	119,38	241,22	720,88	5049,	16,56%
2007	99,5	258,1	766,75	38,55	12,98%
2008	137,6	331,5	965,29	41,51	14,25%
2009	233,78	462,1	1146,61	50,59	20,39%
2010	264,11	561,68	1297,94	47,02	20,35%
2011	217,72	653,88	1448,89	33,30	15,03%
2012	255,76	862,3	1908,6	29,66	13,40%
2013	266,92	823,7	2031	32,41	13,14%

[1] – ناصر مراد، "**تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر**"، مرجع سبق ذكره، ص: 184.

2014	279,17	881,7	2091,45	31,66	13,35%
2015	349,4	1034,5	2354,64	33,77	14,84%
*2016	385,38	1109,2	2482,2	34,74	15,53%
المتوسط				36,22	11,61%

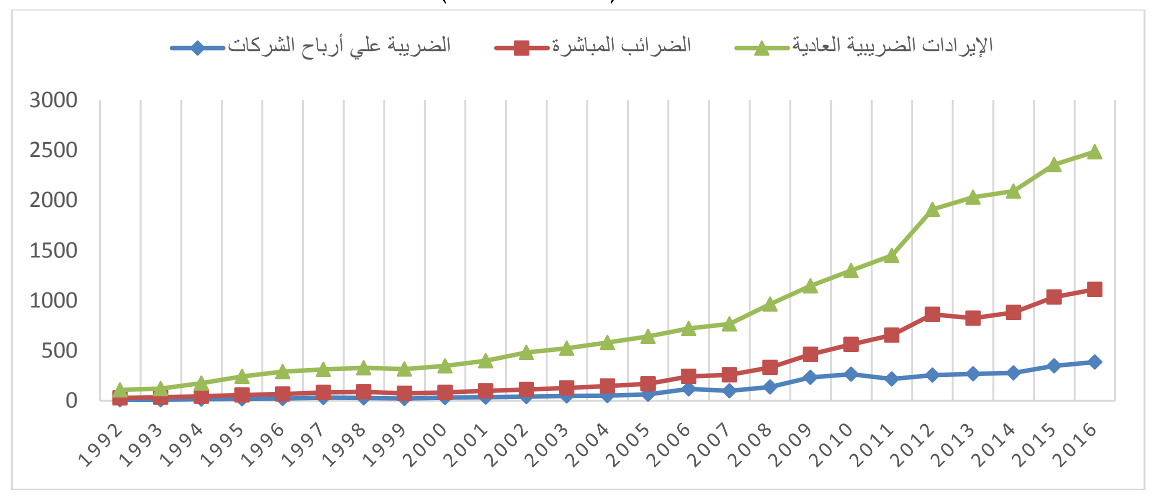
المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد علي:

-الديوان الوطني للإحصائيات سنة 1992 الى 2011، مرجع سبق ذكره.

-إحصائيات 2012 الى 2016، وزارة المالية، مرجع سبق ذكره.

* بيانات أولية مؤقتة.

الشكل رقم (4-11): مساهمة الضريبة على أرباح الشركات ومساهمتها في الضرائب المباشرة والضرائب العادية للفترة (1992-2016)



المصدر: من اعداد الطالب اعتماد على الجدول السابق.

يتضح من الجدول و الشكل السابقين السابق ان حصيلة الضريبة على أرباح الشركات عرفت تطور ملحوظ نوعا في الفترة الممتدة ما بين 1992 و2005، وذلك من انتقالها من 8.23 مليار دج الى 62.54 مليار دج على التوالي، وبالرغم من نموها المتزايد الا ان نسب مساهمتها في كل من اجمالي الرائب المباشرة والإيرادات الضريبية العادية تبقى جد متواضعة مقارنة بالضريبة على الدخل الاجمالي، بحيث شكلت ما نسبته34.48 % كمساهمة من اجمالي الضرائب المباشرة ونسبة 8.60% من الإيرادات الضريبية العادية، ويعود السبب في ذلك الي عدة عوامل، منها ما هو امني نظرا للأوضاع الأمنية السيئة التي مرت بها الجزائر خلال تلك الفترة مما ادي الي توقف العديد من النشاطات الاقتصادية لمعظم المؤسسات و الشركات العامة و الخاصة على حد سواء ، او ما هو اقتصادي مع غلق و تصفية العديد من المؤسسات، او لأسباب تشريعية خاصة بالإصلاحات التي ادخلت علي النظام الضريبي الجزائري، منها تعقد قوانين الاخضاع الضريبي لحداثة هذه الضريبة و انتشار و تفشي ظاهرة التهرب الضريبي.

اما في الفترة الثانية الممتدة ما بين سنة 2006 و2016 شهدت تطور وزيادات معتبرة في إيرادات الضريبة على أرباح الشركات، اين نسبة 119.38 مليار دج سنة 2006 متجاوزة ضعف ما تم تسجيله في السنة السابقة لها، مشكله ما نسبته 49.50% من الضرائب المباشرة، اما مساهمتها في

اجمالي الإيرادات العامة سجلت نسبة 16.56%، لتبقي في الارتفاع والانخفاض بنسب متفاوتة اين بلغت في متوسط هذه المرحلة ما يقارب15.50 %، و38.50% كمساهمة في حصيلة الضرائب المباشرة والإيرادات الضريبية العادية على التوالي.

وعموما أظهرت نتائج البيانات المذكورة انفا، وكم هو مبين في الجدول السابق انه بلغ متوسط مساهمة الضريبة على أرباح الشركات في الضرائب المباشرة ما نسبته36.22% على طول الفترة المدروسة، اما متوسط مساهمة الضريبة على أرباح الشركات في الإيرادات العادية بلغ 11.61 % لنفس فترة الدراسة.

ومما سبق يمكن ان نشير ان هناك تطور إيجابي ملحوظ في حصيلة الضريبية على أرباح الشركات بصورة عامة نتيجة الإصلاحات الواسعة التي ادخلها المشرع على هذه الضريبة بغية زيادة فعاليتها للرفع من حصيلته لتحقيق الهدف المالي لها باعتبارها ثاني اهم مصدر من مصادر الضرائب المباشرة في النظام الضريبي الجزائري، ومعالجة عدم التوازن النسبي بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة الذي يعاني منه الهيكل الضريبي، وبالرغم من كل المساعي التي بذلت لتطوير وتحسين الأهمية النسبية لهذه الضريبة الا انها لم ترقي للمستوي المطلوب بسبب التعديلات المستمرة منذ بداية الإصلاحات وتخفيض معدلاتها وكذا التوسع في منح الإعفاءات لبعض النشاطات الاقتصادية قصد تشجيع و جلب الاستمارات محلية كانت او اجنبية مما يؤثر بالسلب علي الحصيلة المالية لهذه الضريبة، زيادة علي ذلك عذم كفاءة الجهاز الإداري كون هذا النوع من الضرائب يتطلب جهاز ضريبي علي مستوي عالي من الكفاءة في التقدير ال و التحصيل هذا من جهة ، و انتشار و تفشي ظاهرة التهرب و تأخر بعض المكلفين من دفع المستحقات الضريبية في المواعيد المحددة من جهة أخري.

4-مساهمة الضريبة على أرباح الشركات في اجمالي الانفاق العام:

ان الهدف الأساسي من فرض الضرائب في الدول النامية هو تحقيق أكبر قدر ممكن من الإيرادات العامة لرفد خزينة الدولة وبالتالي تغطية النفقات العامة المتزايدة من سنة الى أخري، الا ان الهياكل الضريبية لهذه الدول تمتاز بضعف حصيلتها خاصة حصيلة الضرائب المباشرة، لان الأهمية النسبية لهذه الضرائب في اجمالي الإيرادات الضريبية العادية لا تشكل الا نسب ضئيلة مقارنة بالهياكل الضريبية في الدول المتقدمة، اين نجد الضرائب المباشرة تحتل مكان الصدارة، و باعتبار الضريبة علي ارباح الشركات احدي مكونات الضرائب المباشرة في الجزائر ، الا ان نسبتها في الضرائب العادية قليلة جد حيث بلغ متوسط مساهمتها 11.61% ، الأمر الذي يدل على ان مساهمتها في تغطية النفقات منخفضة و متفاوتة بالرغم من تطور حصيلتها على مر فترات الدراسة، و الجدول التالي يبين نسب تغطية حصيلة الضرائب على أرباح الشركات للنفقات العامة للفترة (1992-2016).

الجدول رقم (4-7): مساهمة الضريبية على أرباح الشركات في اجمالي النفقات العامة للفترة (1992-2016)

البيان / السنوات	الضريبة على أرباح الشركات (1) مليار (دج)	النفقات العامة (2) مليار (دج)	نسبة المساهمة (2/1) (%)
1992	8,23	420,13	1,96
1993	9,63	476,63	2,02
1994	14,95	566,4	2,64
1995	19,69	759,62	2,59
1996	22,88	724,61	3,16
1997	31,21	845,2	3,69
1998	29,18	875,74	3,33
1999	22,96	961,63	2,39
2000	31,15	1178,12	2,64
2001	35,74	1321,03	2,71
2002	41,47	1550,6	2,67
2003	48,11	1639,26	2,93
2004	51,88	1888,93	2,75
2005	62,54	2052	3,05
2006	119,38	2453	4,87
2007	99,5	3108,5	3,20
2008	137,6	4191	3,28
2009	233,78	4246,3	5,51
2010	264,11	4466,9	5,91
2011	217,72	5731,41	3,80
2012	255,76	7058,2	3,62
2013	266,92	6024,1	4,43
2014	279,17	6995,7	3,99
2015	349,4	7656,3	4,56
2016*	385,38	4164,7	9,25
المتوسط			3,64

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على:

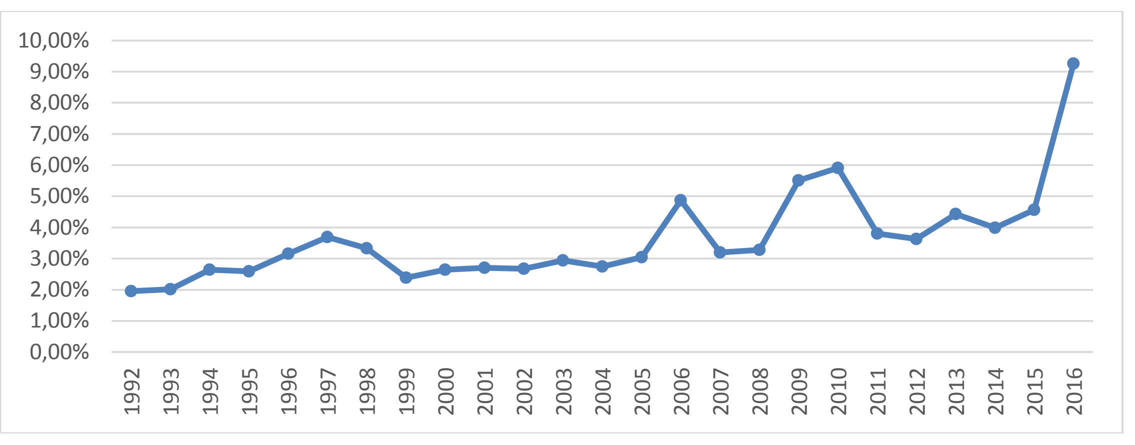
-إحصائيات 2012 الى 2016، وزارة المالية، مرجع سبق ذكره.

-الديوان الوطني للإحصائيات سنة 1992 الى 2011، مرجع سبق ذكره.

* بيانات أولية مؤقتة.

ولكي تتضح لنا المعالم الرئيسة أكثر لهذا الجدول، قمنا بعرض المعلومات التي يتضمنها الشكل ادناه على النحو التالي:

الشكل (4-12): نسبة مساهمة الضريبة على أرباح الشركات في اجمالي النفقات العامة من الفترة 1992 إلى 2016



المصدر من اعداد الطالب اعتماد علي الجدول السابق.

من خلال الجدول والرسم البياني السابقين يتبين لنا أن مساهمة حصيلة الضرائب على أرباح الشركات في اجمالي النفقات العامة كانت متدنية الي حد كبير بالرغم من تطور المتزايد لهذه الضريبة من سنة الى اخري عبر السنوات المتتالية للإصلاحات الضريبية، فقد بلغت قيمة الحصيلة من هذه الضريبة حوالي 8.23 مليار دج مشكلة ما نسبته 1.92 % في سنة 1992 من اجمالي النفاق العام، لتستمر على هذا المنوال حتى سنة 1997 لتسجل ما نسبته 3.69% ، لتعاود الانخفاض في السنوات اللاحقة حتي سنة 2004 اين وصلت الى ما نسبته 2.75% كتغطية للنفقات العامة، وتنعكس النسبة المنخفضة لحصيلة الضريبة علي أرباح الشركات من اجمالي الانفاق العام الي ضعف القاعدة الضريبية و الاعتماد علي مصادر اخري لتغطية النفقات في هذه المرحلة بسبب تزامن تطبيق الجزائر لبرنامج التصحيح الهيكلي المسطر من طرف صندوق النقد الدولي، والذي كانت اهم نتائجه حل وتصفية بعض المؤسسات العمومية هذا مادي الي حرمان الخزينة العامة من إيرادات مالية هامة، كما ان سياسة تشجيع و ترقية الاستثمارات عن طريق التمادي في منح الإعفاءات التي كانت تستغل للتهرب دون تجسيد هذه المشاريع على ارض الواقع، قد ساهمت هي الأخرى في عدم نمو الحصيلة الضريبية بالشكل المطلوب[1].

لكن مع بداية سنة 2006 تزايدت حصيلتها لتصل 119.32 مليار دج، لتشكل ما نسبته4.87% من التغطية، لتستمر بين الانخفاض والارتفاع الي غاية سنة 2010 اين سجلت أكبر نسبة تغطية على طول فترة الدراسة حيث وصلت الى 5.91%، باستثناء سنة 2016 اين شكلت ما نسبته 9.25% وهي بيانات أولية، ومما تجدر الإشارة اليه ان مساهمة حصليه هذه الضريبة في تغطية النفقات مازالت قليلة جدا ولم تصل بعد الى المستوى المطلوب، حيث شكلت في متوسط الفترة المدروسة ما نسبته 3.64%، و السبب الرئيس الذي يفسر النسب المتدنية لمساهمة الضريبة علي أرباح الشركات

[1] – بوزيد سفيان، مرجع سبق ذكره، ص:285.

في اجمالي النفقات العامة يعود بالدرجة الاولي الي التزايد المفرط الى حجم النفقات العامة حيث انها تنمو بمعدلات اكبر بكثير من معدلا نمو الضريبة علي أرباح الشركات.

وبالرجوع الى بيانا الجدول السابق نجد ان مساهمة هذه الضريبة قد ارتفعت نوعا ما وهي في تحسن ملحوظ نتيجة الى الإصلاحات الضريبية المتتالية التي شملت هذه الضريبة منها تخفيض في معدلاتها لجلب الاستثمارات لتوسيع القاعدة الضريبية، اين استقرت هذه المعدلات سنة 2015 الى 19% بالنسبة لأنشطة انتاج السلع و 23% لأنشطة البناء و الاشغال العمومية وكذا أنشطة السياحة و26% للأنشطة الأخرى و الغاء المعدلات المفروضة على الأرباح المعاد استثمارها للحد من التهرب الضريبي، إضافة الي ذلك السعي الى تطوير وعصرنة الإدارة الضريبية اين تم استحداث مع بداية 2006 مديرية كبريات المؤسسات و مراكز الضرائب لتبسيط الإجراءات من التشريع الى الحصر و الربط و التحصيل، للحد من التهرب الضريبي لتحقيق الأهداف المالية و الاقتصادية للضريبة.

الفرع الثالث: تحليل مكونات الضرائب غير المباشرة.

لا تعتمد حصيلة الإيرادات الضريبية العادية في أي دولة على هيكل النظام الضريبي وعلى درجة تطبيق التشريعات المالية فحسب، و انما تلعب الخصائص المختلفة للاقتصاد دورا هاما في تحديد أنواع و مستويات الضرائب التي يمكن فرضها، وبالرغم من ذلك فان الإيرادات الضريبية بشكل عام و الضرائب غير المباشرة بشكل خاص تشكل النسبة الأكبر من الإيرادات العامة في الدول النامية[1]، وهو ما يعكس بشكل واضح اختلال هيكل النظام الضريبي الذي يكمن في عدم التوازن بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة، مقارنة بالهياكل الضريبة في الدول المتقدمة، ويعزي ذلك عموما بانخفاض الدخل الوطني ومتوسط دخل الفرد أي انخفاض المقدرة التكليفية الوطنية والفردية في اغلب الدول النامية [2]، مما يجعل استخدام الضرائب على طرق تقليدية في تحديد الوعاء وعدم قدرتها في الوصول الى اغلب الاوعية الضريبية مع ما يرافق ذلك من أساليب الحصر والربط والتحصيل وتدني مستوي الوعي الضريبي، وكذا تفاقم وانتشار ظاهرة عمليات التهرب والغش الضريبيين.

هذا ما جعل من الضرائب غير المباشرة مورد يحتل صدارة الإيرادات الضريبية لتمويل الخزينة العامة لهذه الدول، ومنه يمكن تحليل مكونات الضرائب غير المباشرة على النحو التالي:

اولا –تطور حصيلة الضريبة على القيمة المضافة:

تعتبر الضريبة او كما يسمي على القيمة المضافة من أهم الضرائب غير المباشرة التي استحدث من جراء عملية الإصلاح الضريبي سنة 1992، لما لها من دور في رفد الميزانية الامة للدولة، بحيث يساهم هذا النوع من الضرائب بشكل كبير في الإيرادات الضريبية العادية، وهذا ما سنوضحه من خلال الجدول التالي:

---

[1] – ماجد محمد يوسف رابي، مرجع سبق ذكره، ص:47.

[2]– جعفر خليل عباس، **واقع النظام الضريبي في البلدان النامية**، متاح على الموقع الالكتروني،–http://wwwedu.iq/repository/wp تاريخ الزيارة 2017/12/27.

الجدول رقم (4–8): تطور حصيلة الرسم على القيمة المضافة خلال الفترة (1992 –2016)

البيان / السنوات	حصيلة الرسم على القيمة المضافة (1) (مليار دج)	نسبة النمو (%)	الجباية العادية (2) (مليار دج)	نسبة المساهمة (2/1) (%)
1992	49.13	–	108,9	36,72
1993	45,13	12,88	121,5	37,15
1994	61,8	36,93	176,2	35,08
1995	80,57	30,37	242	33,29
1996	125,06	55,21	290,6	43,03
1997	146,63	17,28	314,1	46,68
1998	153,54	4,71	329,8	46,55
1999	148,23	)3,45(	314,8	47,09
2000	164,96	11,28	349,5	47,2
2001	178,79	8,38	398,2	44,89
2002	223,45	24,97	482,9	46,27
2003	233,93	4,69	524,9	44,56
2004	274,02	17,13	580,4	47,21
2005	312,08	13,88	640,5	48,72
2006	337,32	8,08	720,9	46,79
2007	347,41	2,99	766,8	45,3
2008	435,6	25,38	965,29	45,12
2009	478,5	9,84	1146,6	41,73
2010	514,75	7,57	1297,9	39,65
2011	539,4	4,78	1449	37,22
2012	652	20,87	1909	34,16
2013	741,6	13,75	2031	36,51
2014	768,5	3,62	2091	36,74
2015	824,3	7,26	2355	35
2016*	887,83	7,63	2482	35,76
متوسط الفترة	**8870.58**	**15.44**	**823.78**	**39.40**

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على:

–الديوان الوطني للإحصائيات سنة 1992 الى Budget Générale de L'état،2011 ، مرجع سبق ذكره.

–إحصائيات 2012 الى 2016، وزارة المالية، مرجع سبق ذكره.

*احصائيات مؤقتة

من خلال القراءة الأولية للبيانات الواردة في الجدول السابق نلاحظ ان تطور حصيلة الرسم عل القيمة المضافة قد تباينت من سنة الى أخري، فقد بلغت سنة 1992بداية استحداثها ما قيمته 39.28 مليار

دج، ثم ارتفعت في سنة 1993 بنسبة 12.88% لتستمر في الارتفاع الى غاية 1996حيث بلغت ما يقارب 125.6 مليار دج، أي بنسبة نمو تعادل 55.21 %، لتنخفض سنة 1999 بنسبة (3.45) أي بقيمة 153.54 مليار دج سنة 1998 الي 148.23 مليار دج سنة 1999، ثم ارتفعت سنة 2000 الى 164.96 مليار دج وبنسبة نمو قدرت بحوالي 12%، واستمرت قيمتها في الارتفاع لكن بمعدلات نمو متذبذبة بين 3% 20% الى غاية سنة 2088 اين بلغت قيمتها 435.6 مليار دج أي زيادة عن سنة 2007 بنسبة 25.38 % ، و بالرغم من الزيادة المعتبرة في الحصيلة الضريبية للرسم علي القيمة المضافة المعتبرة، حيث ارتفع في سنة 2016 الى 887.83 مليار دج أي انها ارفعت بحوالي الضعف مقارنة بحصيلة 2008 ، الا ان نسب نموها عرفت تباينا كبير بين الارتفاع و الانخفاض قدر في المتوسط بما نسبته 15.44% خلال الفترة المدروسة.

اما بالنسبة الى مساهمتها في اجمالي الإيرادات الضريبية العادية، نلاحظ من خلال معطيات الجدول أعلاه ارتفاع الحصيلة السنوية للضريبة على الدخل الإجمالي لفئة الأجور والمرتبات بحوالي أربعة أضعاف حيث انتقلت حصيلتها من 124.9 مليار دينار جزائري سنة 2007 إلى 596،5 مليار دينار جزائري سنة 2015 وذلك بسبب الزيادات المعتبرة في الأجور، وكذا ارتفاع عدد المكلفين بها واستحالة التهرب منها على اعتبار أنها تحصل عن طريق الاقتطاع من المصدر، أما فيما يخص مساهمتها في الضرائب المباشرة فقد بلغت أكثر من 55% خلال الفترة من 2007 إلى 2016.

ثانيا–تحليل تطور ومساهمة الضرائب الجمركية في الإيرادات الضريبية العامة والنفقات العامة:

تحتل الرسوم الجمركية مكانة هامة من بين أنواع الضرائب غير المباشرة بعد الرسم علي القيمة المضافة، وتعكس حصيلتها علاقة الدولة مع العالم الخارجي ومدي حجم تبادلاتها التجارية، فهي أداة من أدوات الدولة المالية تحوز على أهمية خاصة لما لها من دور هام في تمويل الميزانية العامة و حماية الاقتصاد الوطني، و تنظيم علاقات التجارة الخارجية، و هي ضريبة تتميز عن غيرها من الضرائب بأسلوب فرضها ، ذلك الأسلوب التي تفرضه طبيعة هذه الضريبة ومدي سرعة تأثر المجتمع بها، لذلك فان فرض الضريبة الجمركية بما يحقق الانضباط و العدالة يتطلب من الإدارة الجمركية القيام بضبط السياسة الجمركية وفقا للظروف السياسية و الاقتصادية و الاجتماعية السائدة[1].

و تسعي الجزائر كغيرها من الدول إلي تنظيم حركة مبادلاتها من السلع و الخدمات مع العالم الخارجي بما يتناسب مع توجهات السياسة العامة للدولة في تحقيق أهدافها الاقتصادية و الاجتماعية، وذلك عن طريق حماية الصناعات و المنتجات المحلية و نفس الوقت تحقيق الوفرة في حصيلة الضرائب الجمركية، لذلك عرفت الضرائب الجمركية العديد من التعديلات في إطار الإصلاح الضريبي سنة 1992 تماشيا مع التطورات الاقتصادية الدولية و تأثيراتها، بحيث تمخضت هذه التعديلات عن تخفيض معدلات الضريبة من 120 % قبل سنة 1994 إلى 60 % سنة 1995 ثم 50 % سنة 1996 ليتم تعديله إلى 45% سنة1997 وبقي هذا المعدل إلى غاية سنة 2001 ، حتى تم تأسيس

[1] – حلمي البسيوني، **حسابات الضرائب الجمركية**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1986، ص:231.

التعريفة الجمركية التي حددت نسبها كما يلي: الإعفاء 0% المعدل المنخفض 5% النسبة الوسطية 15% النسبة العليا 30% ، كما تم إلغاء الرسم التعويضي و استبداله بالرسم النوعي الإضافي سنة 1994 والذي تم إلغاؤه سنة 2001 و استبداله بالرسم الداخلي للاستهلاك[1].

1-الأهمية النسبية للضرائب الجمركية إلى إجمالي الجباية العادية والإيرادات الضريبية العامة:

تشكل إيرادات الضريبة الجمركية جزء معتبرا من الإيرادات الضريبية خاصة إن معظم السلع المستوردة هي سلع استهلاكية تخضع لتعريفة مرتفعة مما جعلها تمثل نسبة عالية من الإيرادات العامة، ولتقييم إيرادات الضرائب الجمركية سيتم دراسة حجم ونسبة التغير في إيراداتها من سنة إلى أخري بداية من سنة 1992 إلى سنة 2016، وكذا نسبة مساهمتها في الإيرادات الضريبية العادية ونسبة تغطيتها للنفقات العامة للدولة.

ولإبراز أهمية الهدف المالي للضرائب الجمركية ومدي تطورها ومساهمتها في اجمالي الإيرادات الضريبية العادية والإيرادات الضريبية العامة، وهذا من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (4-9): تطور الضرائب الجمركية ومساهمتها في الجباية العادية والإيرادات الضريبية العامة و (1992-2016)

البيان / السنوات	الضرائب الجمركية (1) مليار(دج)	نسبة النمو (%)	الإيرادات العادية (2) مليار(دج)	نسبة المساهمة (2/1) (%)	الإيرادات الضريبية العامة (3) مليار(دج)	نسبة المساهمة (3/1) (%)
1992	27,25		108,86	25,03	302,66	9,00
1993	27,34	0,3	121,47	22,51	300,87	9,09
1994	47,89	75,16	176,17	27,18	398,5	12,02
1995	78,62	64,16	241,99	32,49	578,14	13,60
1996	84,38	7,32	290,6	29,04	786,6	10,73
1997	75,51	(10,51)	314,1	24,04	878,77	8,59
1998	75,48	(0,039)	329,82	22,89	708,38	10,66
1999	80,24	6,3	314,76	25,49	874,38	9,18
2000	86,32	7,57	349,5	24,70	1522,74	5,67
2001	103,68	20,11	398,23	26,04	1354,63	7,65
2002	128,35	23,8	482,89	26,58	1425,8	9,00
2003	143,8	12,03	524,92	27,39	1809,9	7,95
2004	138,83	(3,5)	580,41	23,92	2066,11	6,72
2005	143,88	3,6	640,47	22,46	2908,31	4,95
2006	114,85	(20,18)	720,88	15,93	3434,88	3,34
2007	133,12	15,9	766,75	17,36	3478,6	3,83
2008	164,9	23,87	965,29	17,08	2680,69	6,15
2009	170,2	3,2	1146,61	14,84	3073,61	5,54
2010	181,9	6,87	1297,94	14,01	2799,64	6,50

[1] – عبد الهادي مختار، مرجع سبق ذكره، ص-ص:211-212

2011	210,42	15,67	1448,89	14,52	2978,29	7,07
2012	338,2	60,72	1908,6	17,72	3503,38	9,65
2013	403,8	19,4	2031	19,88	3687,99	10,95
2014	370,9	9,66	2091,45	17,73	3669,15	10,11
2015	411,2	10,86	2354,64	17,46	4077,58	10,08
2016	389,39	(5,31)	2482,2	15,69	4164,75	9,35
المتوسط	**4130,45**	**14,45**	**22088,44**	**18.39**	**53464,35**	**8,29%**

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على:

-الديوان الوطني للإحصائيات سنة 1992 الى 2011، Budget General de L'état، مرجع سبق ذكره.

-إحصائيات المديرية العامة للخزينة (D.G.T)، 2012 -2016، مرجع سبق ذكره.

-التقرير السنوي لبنك الجزائر لسنة 2011 و2016، مرجع سبق ذكره.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الإيرادات الجمركية شكلت تزايد ملحوظ بداية من سنة 1992 أين سجلت حصيلة قدرها 27.25 مليار دينار دج لتصل إلى ما قيمته 84.38 مليار دج سنة 1996 ثم تراجعت لتنخفض سنة 1997 و تسجل 75.51 مليار دج، بمعدل نسبته (% 10.51) عن سنة 1996، ثم عادت لترتفع من جديد بمعدل نمو قدره 6.3 % سنة 1999 ثم تواصل ارتفاعاعن وصلت حصيلتها سنة 2003 إلى 143,8 مليار دج بمعدل نمو 12.03% لتنخفض من جديد سنة 2004 بمقدار 5 مليار دج أي بمعدل (3.5%) ، لتستمر في الارتفاع و الانخفاض بعد ذلك لتصل اكبر حصيلة على طول فترة الدراسة سنة 2015 أين سجلت ما مقداره 411.2 مليار دينار دج.

وبالنسبة للدور التمويلي للضرائب الجمركية يتضح لنا من الجدول السابق أن نسب مساهمتها في الإيرادات الضريبية العادية شهدت ارتفعا نسبيا خلال الفترة الممتدة من1992الى 2005 حيث كانت تتراوح ما بين 22 %و29 %، أي حوالي 23 % في متوسط هذه الفترة، حيث نلاحظ أنها تضاعفت أكثر من خمسة مرات أين انتقلت من 27.25 إلى 143.88 مليار دج، وهذا راجع إلى اهتمام الدولة بهذه الضريبة والتعديلات إلى أدخلت على التعريفة الجمركية من جراء الإصلاحات الضريبية المتتالية، ثم ما لبثت أن تراجعت نسب مساهمتها في الإيرادات الضريبية العادية لتسجل ادني نسبة لها 14 % في سنة 2010و 2011 على التوالي، أما في باقي سنوات الدراسة سجلت ما نسبته 16 % في المتوسط.

وبالرغم من زيادة حصيلة الضرائب الجمركية من سنة إلى أخري إلا أن نسب مساهمتها في الإيرادات الضريبية العادية انخفضت بشكل ملموس إذ بلغت في المتوسط 18.39، وهذا الانخفاض كان مرده إلى تزايد حصيلة الضرائب الأخرى مثل ضريبة الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة التي شهدت عي الأخرى ارتفاع كبير في السنوات الأخيرة نتيجة الإصلاحات المستمرة التي عرفها هيكل النظام الضريبي أو الجهاز الإداري على حد سواء.

أما حصة الضرائب الجمركية من إجمالي الإيرادات الضريبية العامة فهي متفاوتة هي الأخرى على طول الفترة المدروسة، حيث شهدت انخفاض ملحوظ بداية من سنة.1995 1994 أين سجلت نسبة

12.02 % و 13.60 % علي التوالي لتستمر في الانخفاض إلى غاية السنوات الأخيرة 2013 و2014 و 2015 أين وصلت نسبة مساهمتها في حدود 11 %من الإيرادات الضريبية العامة.

وعلى العموم فان مساهمة الضرائب الجمركية في الإيرادات الضريبية العامة مازالت ضعيفة، إذ أنها لم تتعدي نسبة 8.50 % في المتوسط بسبب انخفاضها وارتفاعها من سنة إلى أخري وارتفاع الضرائب الأخرى المباشرة وغير المباشرة.

2-مساهمة الضرائب الجمركية في تغطية النفقات العامة:

الجدول رقم (4-10): مساهمة الضرائب الجمركية في إجمالي النفقات العامة في الفترة (1992-2016)

البيان / السنوات	حصيلة الرسوم الجمركية (1) مليار(دج)	النفقات العامة (2) مليار(دج)	نسبة المساهمة (2/1) (%)
1992	27,25	420,13	6,49%
1993	27,34	476,63	5,74%
1994	47,89	566,4	8,46%
1995	78,62	759,62	10,35%
1996	84,38	724,61	11,64%
1997	75,51	845,2	8,93%
1998	75,48	875,74	8,62%
1999	80,24	961,63	8,34%
2000	86,32	1178,12	7,33%
2001	103,68	1321,03	7,85%
2002	128,35	1550,6	8,28%
2003	143,8	1639,26	8,77%
2004	138,83	1888,93	7,35%
2005	143,88	2052	7,01%
2006	114,85	2453	4,68%
2007	133,12	3108,5	4,28%
2008	164,9	4191	3,93%
2009	170,2	4246,3	4,01%
2010	181,9	4466,9	4,07%
2011	210,42	5731,41	3,67%
2012	338,2	7058,2	4,79%
2013	403,8	6024,1	6,70%
2014	370,9	6995,7	5,30%
2015	411,2	7656,3	5,37%
2016*	389,39	4164,7	9,35%
المتوسط	**4130,45**	**65726,05**	**6,85%**

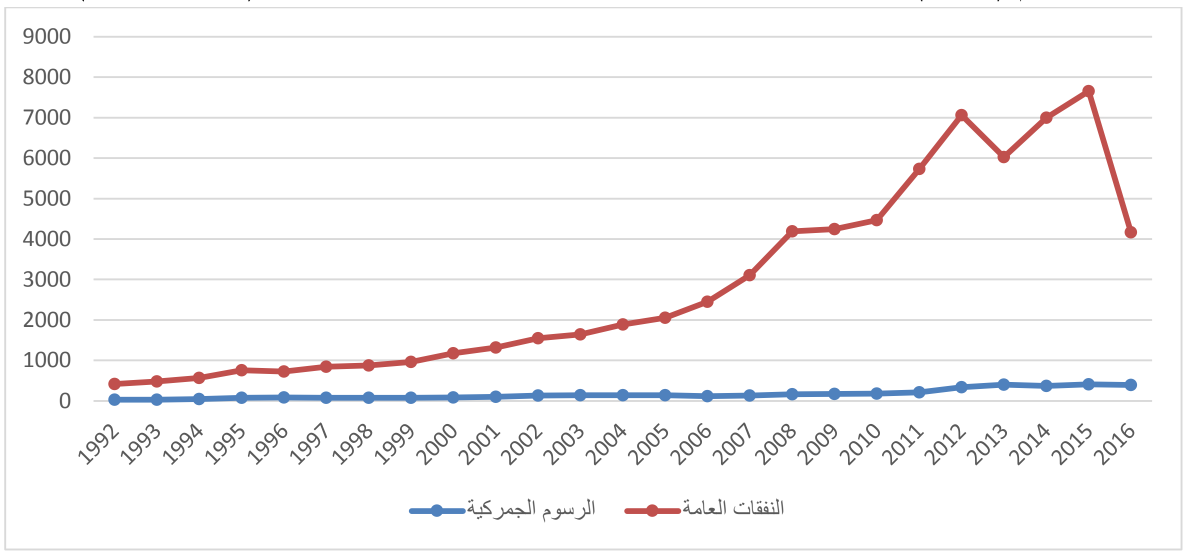
المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على:

-الديوان الوطني للإحصائيات سنة 1992 الى 2011، Budget General de L'état، مرجع سبق ذكره.

-إحصائيات 2012 الى 2016، وزارة المالية، مرجع سبق ذكره.

*إحصائيات مؤقتة.

الشكل رقم (4-13): تطور مساهمة الضرائب الجمركية تغطية النفقات العامة للدولة (1992-2016)



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على بيانات الجدول السابق.

يلاحظ من البيانات المتاحة في الجدول و الشكل أعلاه بشكل عام ان نسب مساهمة حصيلة الضرائب الجمركية في اجمالي النفقات العامة للدولة مازالت ضعيفة بالرغم من ارتفاع حصيلتها من سنة الى اخري، حيث سجلت سنة 1992 و1993 نسبة تغطية 6.49 % و5.74% على التوالي، لترتفع بعد ذلك لتسجل ما نسبته على طول فترة الدراسة ما نسبته 6.85 % في المتوسط 8.72% بين سنتي 1994 و2005، لتعود الي الانخفاض ابتداء من سنة 2006 الى غاية 2015 اين بلغ متوسط نسبة التغطية الى 4.68% ، ترتفع في سنة 2016 الى ما نسبته 9.35% ، الا ان هذه المؤشرات الخاصة بنسب تغطية النفقات لا تعتبر كمعيار يدل على ضعف الضرائب الجمركية، ولكن السبب يعود الى الزيادة الكبيرة في حجم الانفاق العام من سنة الي اخري ، اين انتقلت من 2052 مليار دج سنة2005 الى 7058.2 مليار دج.

وعلى العموم، فان تدعيم المهام الاقتصادية للضرائب الجمركية لم يحجب دورها التقليدي في مجال التحصيل الضريبي لتحقيق الهدف المالي، وبالتالي لا يزال هدف الدولة من تحسين المردودية الضريبية للإدارة الجمركية من الاهتمامات الأولى، وذلك من خلال الإصلاحات المتتالية التي تمس نظام الضرائب الجمركية، لمواكبة التطورات الراهنة التي يفرضها اقتصاد السوق ونمو اتساع المبادلات التجارية الخارجية.

رابعا-تطور حقوق تسجيل والطابع

هي الضريبة التي تفرضها الدولة على أنواع معينة من المعاملات التي تتضمنها الوثائق المكتوبة والأوراق والسندات المخصصة للعقود المدنية والقضائية، وتتخذ عادة طابعا بقيمة محددة يلصق على هذه الوثائق، ولم يهدف المشرع في الأول لفرض هذه الضريبة لغرض تحصيل إيرادات لفائدة الخزينة الدولة، لكن على إثر اتساع نطاق المعاملات المكتوبة زادت أهمية هذه الضريبة كمصدر من مصادر الإيرادات الضريبية في تمويل الميزانية العامة للدولة، إلا مساهمة هذه الضريبة تبقى ضئيلة رغم أنها

تمس جوانب عديدة من مختلف المعاملات، والجدول التالي يوضح تطور إيرادات التسجيل والطابع خلال الفترة من 2000 إلى 2016 ، ومدى مساهمتها في إجمالي الإيرادات الجبائية العادية.

الجدول رقم (4-11): تطور مساهمة التسجيل والطابع في إجمالي الإيرادات العادية من الفترة 2000 إلى 2016.

البيان / السنوات	التسجيل والطابع (1) (مليار دج)	مجموع الإيرادات العادية (2) (مليار دج)	نسبة التسجيل والطابع من مجموع الإيرادات الضريبية الإجمالية (2/1)
2000	16.20	349.50	% 4.63
2001	16.83	398.23	% 4.22
2002	18.86	482.89	% 3.90
2003	19.28	524.92	% 3.67
2004	19.58	580.41	% 3.37
2005	19.61	640.47	% 3.06
2006	25.45	720.88	% 3.53
2007	28,12	766,75	% 3.66
2008	33,65	965,29	%3,48
2009	35,81	146,61 1	%3,12
2010	39,65	1297.94	% 3.05
2011	45.19	1448.89	% 3.11
2012	56,1	908,60 1	% 2.93
2013	62,5	031,00 2	% 3.07
2014	70,8	091,45 2	% 3.40
2015	84,64	354,64 2	% 3.60
2016*	95.78	2482.20	% 3.85
متوسط الفترة	**40.47**	**1187.68**	**% 3.40**

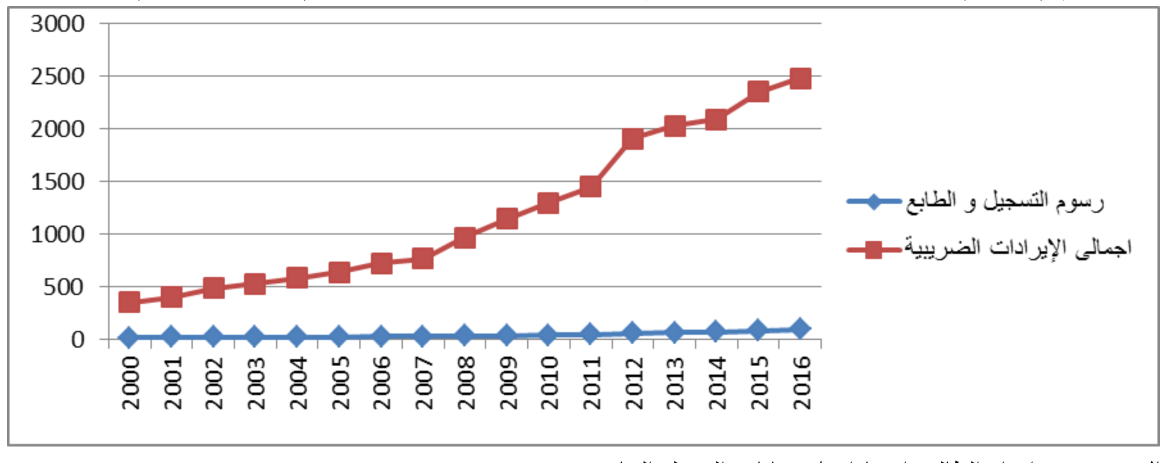
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على:

- **احصائيات الديوان الوطني للإحصائيات**، مرجع سبق ذكره.

-**التقرير السنوي لبنك الجزائر لسنة 2011 و2015، مرجع** سبق ذكره.

* **إحصائيات مؤقتة المصدر: وزارة المالية**، مرجع سبق ذكره.

الشكل رقم (4-14): تطور حقوق التسجيل والطابع مقارنة بالإيرادات العادية للفترة (2000-2016)



المصدر: من إعداد الطالب اعتماداً على بيانات الجدول السابق.

من خلال القراءة الأولية للجدول و الشكل أعلاه لتطور الحصيلة المالية لإيرادات التسجيل والطابع من سنة 2000 إلى 20016، نلاحظ تطور كبير في قيمتها من سنة إلى أخري، حيث ارتفعت قيمتها من 16.20 مليار دينار لتصل إلى 95.78 مليار دينار سنة 2016، و رغم هذا التطور الملموس في إيرادات التسجيل والطابع لم يكن بالمستوي المطلوب مقارنة بإيرادات الجباية العادية، أي أن نسبة مساهمتها في الجباية العادية سجلت تطور محدود وتبقي ضئيلة جدا لتصل نسبة المساهمة 3.40% في المتوسط خلال الفترة المدروسة، أي أنها لم تتعدي 4 % إلا في سنتي 2000 و 2001 أين بلغت 4.63% و 4.22% على التوالي، أما باقي السنوات فنها تتراوح ما بين 3.00 % و 3.90%، وبالتالي فان حصيلة حقوق الطابع و التسجيل لا تساهم بشكل كبير في إجمالي حصيلة الجباية العادية، بالرغم أنها تمس العديد من المعاملات إلا أن تطور إيراداتها لا يزال ضئيلا ولم يرقي إلى المستوي المطلوب.

المطلب الثالث: تقييم مردودية النظام الضريبي من خلال بعض المؤشرات.

إن الهدف الأساسي عند صياغة الأنظمة الضريبية والبحث عن فعاليتها خاصة في الدول النامية يكمن بالدرجة الاولي في تحقيق تدفقات مالية معقولة تتصف بالاستمرارية لاستخدامها في تمويل حجم النفقات العامة والمشاريع ذات الصلة بالخطط الاقتصادية التنموية، بمعني توفير مصدر مهم ومستقر وذو قيمة للإيرادات المالية إضافة للمصادر الأخرى، ولا يتم ذلك إلا بإدارة ضريبية كفؤة متحكمة في النصوص التشريعية وتطبيقها، ومن خلال هذا المطلب سوف نقوم بالوقوف على أهم مؤشرات تقييم مردودية النظام الضريبي وهذا من خلال ما يلي:

أولا–تقييم مردودية النظام الضريبي من خلال مؤشر مقارنة الإنجازات بالتقديرات.

إن نجاح أي نضام ضريبي يعتمد على ما تم تحصيله فعلا وليس على ما تم تقديره كحصيلة من فرض الضرائب، أي مدي قدرة الإدارة الضريبية على التحكم في اليات التحصيل الضريبي، لذلك يعتبر هذا المؤشر من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها في قياس مدي فعالية مردودية النظام الضريبي، ومنه يمكن ان نستعرض نسب التنفيذ للحصيلة الضريبية العادية للفترة (1992–2016)، وهذا حسب الجدول التالي:

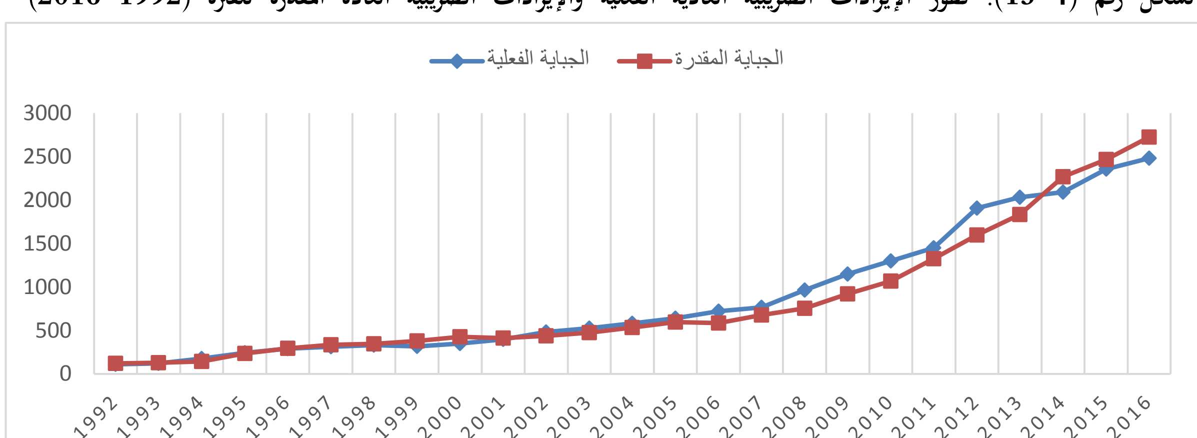
الجدول رقم (4-12): تطور مؤشر تنفيذ الإيرادات الضريبية العادية للفترة (1992-2016).

البيان / السنوات	الإيرادات الضريبية العادية الفعلية مليار (دج)	الإيرادات الضريبية العادية المقدرة مليار (دج)	نسبة التنفيذ (%)
1992	108,86	121,9	89,30
1993	121,47	129,5	93,80
1994	176,17	143,2	123,02
1995	241,99	236,5	102,32
1996	290,6	295,7	98,28
1997	314,1	334,6	93,87
1998	329,82	344,5	95,74
1999	314,76	380,1	82,81
2000	349,5	425,84	82,07
2001	398,23	411,38	96,80
2002	482,89	438,85	110,04
2003	524,92	475,89	110,30
2004	580,41	532,3	109,04
2005	640,47	596,93	107,29
2006	720,88	585,36	123,15
2007	766,75	676,11	113,41
2008	965,29	754,8	127,89
2009	1146,61	921	124,50
2010	1297,94	1068,5	121,47
2011	1448,89	1324,5	109,39
2012	1908,6	1595,75	119,61
2013	2031	1831,4	110,90
2014	2091,45	2267,45	92,24
2015	2354,64	2465,71	95,50
2016	2482,2	2722,68	91,17
المتوسط			104.96

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد علي:

- قوانين المالية بالنسبة للإيرادات الضريبية المقدرة من لسنوات 1992 الى 2016؛
- http://www.dgpp-mf.gov.dz/indexstatistisques/sphere-financiere/106-lasituation résumée des opérations du-trésor، consulté le 22/10/2017 ؛
- احصائيات الديوان الوطني للإحصائيات ، مرجع سبق ذكره.

الشكل رقم (4–15): تطور الإيرادات الضريبية العادية الفعلية والإيرادات الضريبية العادة المقدرة للفترة (1992–2016)



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على بيانات الجدول السابق

يوضح الجدول نسب انجاز الإيرادات الضريبية العادية المقدرة والمخطط لها في القوانين المالية السنوية مقارنة بالإرادات الضريبية المحققة والمنجزة فعلا، وعند تتبع هذه النسب في السنوات الاولي من الإصلاح الضريبي نجد ان نسب التنفيذ منخفضة نوعا ما، حيث سجلت 89.30 % و93.80 % في سنتي 1992 و1993 على التوالي لترتفع في السنتين المواليتين الى ما نسبته 123.02 % و102.32 % والسبب يرجع ربما الى التطبيق الفعلي للضرائب التي تم استحداثها، إلا أنها عاودت الإنخفاض على طول الفترة الممتدة الى غاية سنة 2001 اين شكلت في المتوسط %95.80 ، وهذا راجع الى سوء الأوضاع الأمنية و الاقتصادية و الاجتماعية التي عرفتها الجزائر خلال تلك الفترة، مما أدي الى عدم قدرة الجهاز الضريبي الإلتزام بالاستقطاعات الضريبية المقدرة وهذا راجع الى(1):

–حداثة الضرائب الجديدة؛

–اتساع القاعدة الضريبية في السنوات الأولى للصلاح الضريبي؛

–نقص الإمكانيات المادية والبشرية للإدارة الضريبية لمسايرة التحولات التي ترتبت عن الإصلاح؛

–عدم التحكم في الاليات والسياسات التي فرضتها مرحلة الانتقال الي اقتصاد السوق.

أما في المرحلة الثانية، أي بداية من سنة 2002 الى غاية 2013 نلاحظ أن هناك تحقيق زيادة في نسب الإنجاز أين بلغت في المتوسط ما نسبته 115.58 %، هذا يدل على أن نسب التنفيذ كانت جيدة وبالتالي تحسن مردودية النظام الضريبي بسبب التحكم في والتكيف مع مقتضيات النظام الجديد، إضافة واهتمام السلطة العامة بإصلاح وعصرنة الإدارة الضريبية، إضافة الى استقرار الوضع الأمني والاقتصادي للدولة، اما في الأخيرة 2014 و 2015 و2016 فلقد شكلت نسب أقل من 100% وذلك راجع الى زيادة التقديرات في الضرائب العادية لمحاولة تعويض الانخفاض في الجباية البترولية

[1] –كمال رزيق وبوعلام رحمون، "تقييم السياسة الجبائية في الجزائر"، مرجع سبق ذكره.

نتيجة الي تدهور قيمة سعر البترول أين انخفض الي 49.5 دولار للبرميل سنة 2015 مقارنة بمستوي سعر سنة 2013 حيث بلغ 105.9[1].

ثانيا-تقييم مردودية النظام الضريبي من خلال قياس مؤشر الضغط الضريبي: يعد الضغط الضريبي من اهم المؤشرات الكمية لتقييم مردودية النظام، حيث انه يبحث عن اهم الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية لتحقيق اكبر حصيلة ممكنة دون إحداث ضرر بالاقتصاد الوطني[2]، و بالتالي فإن أي نظام ضريبي يهدف إلى زيادة مردودية التحصيل الضريبي وتخفيف العبء الضريبي على المكلفين سواء كانوا اشخاص طبيعيين أو معنويين وتحقيق معدل للضغط الضريبي يخدم الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، ومن أجل معرفة مستوي مؤشر الضغط الضريبي في الجزائر، يتطلب التطرق لكل من التطور العام لمعدل الضغط الضريبي الإجمالي وتطور معدل الضغط الضريبي الجزئي للجباية العادية، بالإضافة إلى تطور معدل الضغط الضريبي خارج قطاع المحروقات.

1- **التطور العام لمعدل الضغط الضريبي الإجمالي:** لمعرفة مدى تطور معدلات الضغط الضريبي الإجمالي، فإننا سنعتمد على مجموع الاقتطاعات الضريبية بالنسبة إلى الناتج المحلي الخام بما فيه قطاع المحروقات والجدول التالي يبين لنا تطور مستويات الضغط الضريبي في الجزائر خلال الفترة (2007 –2016).

الجدول رقم (4–13): تطور مؤشر الضغط الضريبي للفترة (1999–2016).

البيان / السنوات	الإيرادات الضريبية العامة (1) مليار (دج)	الناتج الداخلي الخام (2) مليار (دج)	معدل الضغط الضريبي (%) (2/1)
1999	874,88	3248,2	26,93
2000	1552,74	4123,5	37,66
2001	1354,63	4227.1	32.05
2002	1425,8	4522.8	31,52
2003	1809,9	5252.3	34,46
2004	2066,11	6149.1	33,60
2005	2908,31	7562.0	38,46
2006	3434,88	8501.6	40,40
2007	3478,6	9352.9	37.19
2008	2680,69	11043.7	24,27
2009	3073,61	9968.0	30,83
2010	2799,64	11991,6	23,35
2011	2978,29	14589.0	20,41
2012	3503,38	16209.6	21,61
2013	3687,99	16647.9	22,16

[1] – التقرير الاقتصادي العربي الموحد لسنة 2016، الفصل السادس: التطورات المالية، ص:186. على الموقع الالكتروني: http://www.amf.org.ae/ar/content، تاريخ الزيارة 2017/12/25.

[2] –ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص:191.

2014	3669,15	17228.6	21,30
2015	4077,58	16702.1	24,41
2016	4164,75	17406,8	23,93
المتوسط	2862,71	10672,38	29,14

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على:

- احصائيات الديوان الوطني للإحصائيات، مرجع سبق ذكره .
- التقرير السنوي لبنك الجزائر، نشرات إحصائية للسنوات 1992 الى 2016، مرجع سبق ذكره.

يمكن ملاحظته من خلال هذا الجدول التطور السنوي لمعدل الضغط الضريبي في تذبذب مستمر ما بين ارتفاع وانخفاض اين بلغ سنة 1999 ما نسبته 26,93 % ليصل سنة 2006 ال نسبة 40.40 %ليصل سنة 2009 الى 30.83%، ويرجع هذا الارتفاع التطور الملحوظ لحصيلة الإيرادات الجبائية العامة مقارنة مع حجم الناتج المحلي الخام، اما في السنوت الأخيرة فعرف انخفاض كبير وهذا بداية من سنة 2010 أين سجل نسبة 23.35 % لتصل هذه النسبة في سنة 2016 الى 23.93% وهذا راجع الى الزيادة الكبيرة في حجم الناتج المحلي الخام بالرغم من تحسن حصيلة الاستقطاع الضريبي، و علي العموم فان معدل الضغط الضريبي سجل في المتوسط ما نسبته 29.14 % خلال فترة الدراسة ، وهو معدل يبدو جيدا مقارنة بالمعدل الأمثل لقياس الضغط الضريبي المقدر بـ 25 %، الا ان هذه النتائج تعتبر غير دقيقة، نظرا لهيمنة الجباية البترولية على اجمالي الإيرادات الضريبية، لذلك فان قياس مؤشر الضغط الضريبي للجباية العادية منسوبا الى الناتج المحلي خارج المحروقات يكون اكثر دقة و دلالة.

2- **التطور العام لمعدل الضغط الضريبي خارج المحروقات:** في هذه الحالة يمكننا الوقوف ومعرفة معدل الضغط الضريبي بصفة ادق، وذلك بحسابه خارج قطاع المحروقات لأنه يعتبر أكثر دلالة لما يتحمله الاقتصاد الوطني، ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (4-14): تطور معدل الضغط الضريبي خارج المحرقات للفترة (1999-2016).

البيان / السنوات	الإيرادات الضريبية العادية (1) مليار (دج)	الناتج الداخلي الخام خرج المحروقات(2) مليار (دج)	معدل الضغط الضريبي (%) (2/1)
1999	314,76	2357,3	13,35
2000	349,5	2507.2	13.94
2001	398,23	2783.2	3014,
2002	482,89	3045.7	15.85
2003	524,92	3383.4	15,54
2004	580,41	3829.3	15,21
2005	640,47	4209.1	15,28
2006	720,88	4619.4	15,56
2007	766,75	5263.6	5714,
2008	965,29	6046.4	9615,
2009	1146,61	11.268	8316,

2010	1297,94	7811,2	16,62
2011	1448,89	9346.5	5015,
2012	1908,6	3.21067	17,88
2013	2031	9.91167	17,39
2014	2091,45	70.8125	6416,
2015	2354,64	567.913	3517,
2016	2482,2	14381,8	17,26
متوسط الفترة			15,83

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على:

- احصائيات الديوان الوطني للإحصائيات، مرجع سبق ذكره.
- التقرير السنوي لبنك الجزائر، نشرات إحصائية للسنوات 1992 الى 2016، مرجع سبق ذكره.

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول أعلاه أن نسب تطور مؤشر الضغط الضريبي للجباية العادية منسوبة الى الناتج المحلى الخام خارج المحرقات منخفضة، بحيث سجلت سنة 1999 نسبة 13.35% ليبدأ في الارتفاع شيئا فشيئا الي أن يصل الى ما نسبته 17.26 % في سنة 2016، ورغم كل هذا الا أن معدل الضغط الضريبي بقي منخفض، بحيث ولم يتعدى ما نسبته في المتوسط 15.83 % على طول فترة الدراسة، ويعزي ذلك الى الارتفاع الكبير في حجم الناتج المحلي الخام خرج المحروقات مقارنة بالارتفاع و التحسن الملاحظ على حصيلة الإيرادات العادية خلال هذه الفترة.

ويبقي معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات في الجزائر منخفض مقارنة بالمعدل المرجعي والذي يقدر بـ 25 %، كما انه يعد اقل مما هو سائد في الكثير من الدول، حيث نجده في تونس20 % والمغرب 24 %، مصر 21 %، وتركيا 23 %، اما في الدول الصناعية الكبرى مثل المانيا 37.5 %، الولايات المتحدة 29.5 %، [1] وهي معدلات تفوق معدل الضغط الضريبي في الجزائر، ومع هذا فان المقارنة لمستويات الضغط الضريبي تبقي نسبية، وذلك لاختلاف الواقع الاقتصادي و الاجتماعي لكل دولة، الي جانب درجة وعي المكلفين بالضريبة وقناعتهم في كيفية تصرف الدولة بالأموال العامة.

وعلى العموم فان تقييم مردودية النظام الضريبي حسب مؤشر الضغط الضريبي لم ترقي الى المستوى المطلوب بالرغم من عملية الإصلاحات الضريبية، بحيث لم تتمكن من تحسين المقدرة التكليفية، وهذا راجع الي عدة أسباب أهمها:

- ضعف الجهاز الإداري والتنظيمي في إيجاد الأوعية الضريبية ذات المردودية المالية العالية؛
- كثرة الإعفاءات الضريبية في السياسة الضريبية؛
- ضعف الاقتطاعات الضريبية نتيجة تدني مستوي الدخل الوطني ونصيب الفردي منه وانتشار التهرب والغش الضريبي؛

[1] – كمال رزيق، تقييم السياسة الجبائية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص:9.

- ضعف أداء المؤسسات العمومية وحل البعض منها نتيجة التزام الدولة تجاه المؤسسات الدولية بإخضاعها لمنطق الإفلاس وخوصصة ما هو قابل منها للخوصصة، وهذا ما أدى إلى حرمان الخزينة العمومية من تحصيل ضرائب كانت تحصلها من ذي قبل؛
- كثرة الإعفاءات والتخفيضات الرامية إلى تشجيع الاستثمار والتصدير والتشغيل مما خلق حالة من السعي نحو الاستفادة من هذه المزايا، حتى باللجوء إلى الغش والاحتيال أحيانا (1) ؛
- ضعف الإقتطاعات الضريبية الذي يفسر انخفاض حصيلة الجباية العادية مقارنة بالجباية البترولية، نظرا لانخفاض دخول الأفراد وانتشار البطالة وظاهرة التهرب الضريبي مما يقلص من وعاء الضريبة، حيث (2) تشير معلومات أن حجم التهرب بلغ في الجزائر خلال الفترة ما بين سنة 1990 و 2011 حدود 600 مليار دينار، والجدير بالذكر أن هذا المعدل يعتبر أكثر دقة وتعبرا عن مدي قدرة الاقتصاد الوطني على المزيد من الاقتطاعات الضريبية دون التأثير سلبا عليه.

ولتحسين مستوي الضغط الضريبي يجب معالجة كافة العوامل التي تتعلق بالجانب الاقتصادي والاجتماعي وكذا الضريبي، لهذا تسعي السلطات الضريبية الى الوصول الى نسب تقترب من المؤشر النمطي للضغط الضريبي، ولا يتأتى ذلك الا من خلال توسيع الأوعية الضريبية وليس من زيادة معدلات الضرائب.

ثالثا–تقييم مردودية النظام الضريبي من خلال قياس مؤشر مرونة النظام الضريبي.

الهدف من قياس المرونة الشاملة للنظام الضريبي تكمن في معرفة مدى تغير الإيرادات الضريبية عند تغير الناتج الخام، أي القدرة على مراعاة التغير في حصيلة الضرائب بما يتناسب و التغير في الدخل القومي و بالاتجاه نفسه[3]، ومنه يتم حساب المرونة الضريبية انطلاقا التغير النسبي في إجمالي الإيرادات الضريبة منسوبا الى التغير النسبي في الناتج الداخلي الخام، ويستخدم هذا المؤشر لمعرفة مرونة النظام الضريبي من خلال استجابة الضرائب للتغيرات في الناتج القومي الإجمالي، ومدي قابلية النظام للتطور حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وأيضا حجم العمليات التي يقوم بها، بحيث يكون متسع لإخضاع نشاط اقتصادي جديد للضريبة أو إعفاء نشاط أخر، دون ان يفقد النظام مقوماته الجوهرية (4).

وبالتالي يجب ان يتصف هيكل النظام الضريبي بالمرونة بالشكل الذي يمكن الدولة من زيادة عبء الضريبة او تخفيض عبء الضريبة عندما يتطلب الأمر ذلك. وتعد مرونة الضريبة من خصائص

---

[1] – عبد المجيد قدي، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مرجع سبق ذكره، ص:18.

[2] – بومدين حسين واخرون، تقييم فعالية النظام الضريبي في الجزائر، مجلة الابتكار والتسويق، جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس، الجزائر، العدد: الثاني،2015، ص:166.

[3] – على طالب شهاب، مرجع سبق ذكره، ص:44.

[4] – مؤيد جميل محمد ميالة، **علاقة النظام الضريبي بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في فلسطين**، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006. ص: 15.

النظام الضريبي الجيد، والجدول التالي يوضح مدي مرونة النظام الضريبي الجزائري خلال الفترة (1992 – 2016) على النحو التالي:

الجدول رقم (4–15) تطور مؤشر المرونة الشاملة للنظام الضريبي خلال (1992 – 2016)

البيان / السنوات	الإيرادات الضريبية العامة مليار (دج)	التغير في الإيرادات (%)	الناتج الداخلي الخام مليار (دج)	التغير النسبي في (%)الناتج	المرونة الضريبية (%)
1992	302,66	-	1074,7	-	-
1993	300,87	(0,0060)	1189,7	10,70	(0.001)
1994	398,5	32,45	1487,4	25,02	1.30
1995	578,14	45,08	2005	34,80	1.30
1996	786,6	36,06	2570	28,17	1.28
1997	878,77	11,72	2771,3	7,83	1.50
1998	708,38	(19,39)	2830,5	2,14	(9.06)
1999	874,88	23,50	3248,2	14,76	1.59
2000	1552,74	77,48	4123,5	26,95	2.87
2001	1354,63	(12,76)	4227.1	3,33	(5.08)
2002	1425,8	5,25	4522.8	6,99	0.75
2003	1809,9	26,94	5252.3	16.12	1.67
2004	2066,11	14,16	6149.1	17.07	0.83
2005	2908,31	40,76	7562.0	22,97	1.78
2006	3434,88	18,11	8501.6	12,42	1.46
2007	3478,6	1,27	9352.9	10,01	0.13
2008	2680,69	(22,94)	11043.7	17,98	(1.29)
2009	3073,61	14,66	9968.0	-9,66	(1.52)
2010	2799,64	(8,91)	11991,6	20.30	(0.45)
2011	2978,29	6,38	14589.0	21,66	0.30
2012	3503,38	17,63	16209.6	11,10	1.6
2013	3687,99	5,27	16647.9	2,70	1.9
2014	3669,15	(0,05)	17228.6	3,48	(0.02)
2015	4077,58	11,13	16702.1	-2.96	(3.7)
2016	4164,75	2,14	17406,8	4,10	0.43

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على:

– احصائيات الديوان الوطني للإحصائيات، مرجع سبق ذكره.

– التقرير السنوي لبنك الجزائر، نشرات إحصائية للسنوات 1992 الى 2016، مرجع سبق ذكره.

الشيء الملاحظ من القراءة الأولية للبيانات الواردة في الجدول أعلاه، هو إنخفاض مرونة النظام الضريبي في سنة 1993 اين سجلت نسبة (أصغر من واحد)، ومرد ذلك حداثة تقنيات النظام الضريبي في بداية الإصلاحات و يعزي ذلك أيضا في الصعوبة التي واجهت الإدارة في التحكم و

التطبيق الجيد لهذه القوانين، اما مع بداية سنة 1994 حتي سنة 1997 كانت المرونة اكبر من الوحد بحيث وصلت الى 1.50، أي أنه كلما أرتفع الناتج الداخلي الخام بوحدة نقدية واحدة يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية بـ 1.50 وحدة نقدية، ويكون بذلك نمو المداخيل الضريبية أكبر من نمو الناتج الداخلي الخام الأمر مما يعني أن النظام الضريبي في تلك الفترة تميز بالمرونة، اما سنة 1998 أين سجلت نسبة (9.06) أي اقل من الواحد وهذا بسبب انخفاض متوسط سعر البترول من 19.2 إلى 17.5 دولار للبرميل مما أدى إلى انخفاض الجباية البترولية ومنه الإيرادات الضريبية.

أما في الفترة الثانية فيبقي عدم الاستقرار السمة السائدة أين عرفت نسب المرونة تذبذب ملحوظ بين إرتفاع وانخفاض عن الواحد الصحيح، ففي سنة 2000 سجلت ما نسبته 2.87، مما يفسر أن نمو الحصيلة الضريبية اكبر من نمو الناتج المحلي الخام، لكن من الملاحظ إجمالا من بيانات الجدول، و بالرغم من الارتفاع المستمر للإيرادات الضريبية من سنة الى أخري في قترة الدراسة، إلا أن الحصيلة الضريبية العادية لم ترقي الى المستوي المطلوب، بسبب هيمنة الجباية البترولية المرتبطة أساسا بأسعار البترول كمتغير خارجي لها يصعب التحكم فيه، وهذا ما يؤكد عدم قدرة الدولة وفشلها بالرغم من كل المجهودات و المساعي المستمرة و المتتالية للإدارة الضريبية منذ 1992، لتحقيق الهدف الأساسي من عملية الإصلاح الضريبي المتمثلة في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية.

واستناد الى تقرير نشره مركز الدراسات الأمريكي (Price water house Coopers) أين جاء تصنيف النظام الضريبي الجزائري في مرتبة متأخرة جدا، في تصنيف الأنظمة الضريبية الأكثر مرونة في العالم، بحيث شمل التقرير (189) دولة عبر العالم، وحسب هذا التقرير صنفت الجزائر في الرتبة (169) في حين احتلت مصر المركز(151)، في حين صنفت المغرب في المرتبة الأولى بالنسبة لدول شمال افريقيا، بينما جاءت تونس في المركز(81)، فيما جاءت ليبيا في المركز(160) [1].

رابعا–مؤشر استقرار النظام الضريبي: إن استقرار النظام الضريبي يتطلب إجراءات محدودة المعالم وواضحة مع وجود درجة عالية من ثبات طبيعة الضرائب من حيث تحديد وعاءها ونسبتها، وكذا أساليب وطرق ومواعيد تحصيلها [2]، إلا أن كثرة التعديلات لنصوص التشريعات الضريبية بصفة دائمة يؤدي الى غموض و تعقد النظام الضريبي، الأمر الذي يجعل تطبيق القوانين الضريبية في غاية الصعوبة بالنسبة الى أعوان الإدارة الضريبية أو المكلفين بالضريبة على حد سواء، و المتتبع للقوانين المالية في الجزائر يلاحظ انه لا تكاد تخلو هذه القوانين من التعديلات أو الإلغاءات من سنة الى أخري ، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

---

[1] - إسحاق ولد المختار، تصنيف النظام الموريتاني من بين الأنظمة الأقل مرونة في العالم، على الموقع الالكتروني: http://www.aqlame.com/article26765تاريخ الزيارة 2018/01/03.

[2]- Guy gilber, alain gheurant, **la fiscalité local en question**, Montch restein, ETA, 1998, p:65.

الجدول رقم(4–16): مختلف التعديلات التي مست قوانين الضرائب والرسوم للفترة ما بين سنة (2006الى2015).

السنة	طبيعة القانون	الجريدة الرسمية	عدد الإجراءات ما بين (تعديل، إلغاء، إتمام)	المجموع
2006	ق . م	العدد 85 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2005	54	69
	ق . م .ت	العدد 47 الصادرة بتاريخ 19 يوليو 2006	15	
2007	ق . م	العدد 85 الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2006	58	64
	ق . م .ت	العدد 42 الصادرة بتاريخ 25 يوليو 2007	06	
2008	ق . م	العدد 47 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2007	38	70
	ق . م .ت	العدد 42 الصادرة بتاريخ 27 يوليو 2008	32	
2009	ق . م	العدد 74 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2008	49	124
	ق . م .ت	العدد 44 الصادرة بتاريخ 26 يوليو 2009	75	
2010	ق . م	العدد 78 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2009	47	99
	ق . م .ت	العدد 49 الصادرة بتاريخ 29 اوت 2010	52	
2011	ق . م	العدد 80 الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2010	63	81
	ق . م .ت	العدد 40 الصادرة بتاريخ 20 يوليو 2011	18	
2012	ق . م	العدد 72 الصادرة بتاريخ 29 ديسمبر 2011	66	66
2013	ق . م	العدد 72 الصادرة بتاريخ 30 ديسمبر 2012	35	35
2014	ق . م	العدد 68 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2013	75	75
2015	ق . م	العدد 78 الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 2014	80	150
	ق . م .ت	العدد 40 الصادرة بتاريخ 23 يوليو 2015	70	

المصدر: محمد دوة، أثر الفساد على فعالية النظام الجبائي، مرجع سبق ذكره، ص: 109.

من خلال معطيات هذا الجدول يتبن بأن النظام الضريبي الجزائري غلب عليه طابع كثرة تعديلات النصوص التشريعية والقوانين الضريبية وتنوعها، والتي تحمل في مضمونها إما تعديل لقانون أو الغاء له أو إتمام مادة منه، او تأسيس لنوع أخر من الضرائب، لقد زادت في تعقيد القواعد التشريعية للنظام الضريبي من احتمالات التهرب الضريبي سواء في تقدير الوعاء أو في حساب قيمة الضريبة أو الإعفاءات أو التخفيضات.

في هذا المجال نلاحظ العدد الهائل من التعديلات والتغيرات المتتالية والتي تمس كافة أنواع الضرائب والرسوم وكذا قانون الإجراءات الجبائية، فمثل نجد في قانون المالية لسنة 2009 حيث جاء فيه 49 تعديلا وفي قانون المالية التكميلي 75 إجراء أي في مدة قصيرة جدا تم تعديل 124 إجراء، وبالمثل في سنة 2015 أين تم تغير 150 تغيير، كان من بينها 127 تعديل و09 الغاءات و 08 إتمام و تأسيس 06 إجراءات جديدة، و شملت هذه التغيرات جميع أنواع الضرائب و الرسوم، حيث شمل قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة 39 إجراء (34 تعديل و 02 الغاء و 02 تأسيس) و الضرائب غير المباشرة03 تعديلات، و التسجيل و الطابع 17 تعديل ، و قانون الجباية العادية عرف 41 تعديل و 04 تعديلات و إتمام 06 مواد.

وبالرغم من أن هذه التعديلات تهدف الى تحسين وتفعيل عمل السياسية الضريبية لكي تكون فاعلة وكفؤة لتحقيق أهدفها وفي ظل فلسفة الدولة السياسية والاقتصادية والإجتماعية التي تسعى إلى تحقيقها وتعكسها في مجموعة من التشريعات القانونية ومنها المتعلقة بالضريبة، إلا أن النظام الضريبي

الجزائري ورغم كل الإصلاحات المتتالية إلا أن التشريع الضريبي ما زال لم يتمكن من تحقيق إستقرار على مستوي الأنظمة والتشريعات الضريبية، مما أدي الى عدم وضوح الرؤية لدي السلطات الضريبية من جهة[1]، و إيجاد صعوبة في ملاحقة هذه القوانين و تغيراتها المستمرة بالفهم و التفسير نتيجة عدم إستقرارها بالنسبة للمكلف بالضريبة، مما نجم عنه ردود أفعال نفسية سيئة لدي المكلف، الأمر الذي ساهم بدرجة كبيرة في زعزعة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية و إتساع الفجوة بين الطرفين، وبالتالي كان و مزال عاملا مؤثرا في زيادة تفشى ظاهرة التهرب الضريبي، في ظل إنعدام شروط القيام بالرقابة وكذا نقص المؤهلات البشرية والمادية، فالمشاكل بقيت أمرا واقعا بما أن الأهداف المسطرة بقيت بعيدة عن التحقيق.

خامسا-مؤشر تكلفة التحصيل:

يعتبر هذا المؤشر من بين أحد مؤشرات قياس فعالية النظام الضريبي الجيد، وهو ما يتفق مع قاعدة الاقتصاد في نفقات تحصيل الضرائب إلى ادني حد ممكن، وتعني ان تكون تكاليف تحصيل الضريبة أقل بكثير من العائد أو الحصيلة، فلا خير في ضريبة يستنفذ تحصيلها الجزء الأكبر منها أو كلها.

وبالاستناد الى مقياس الكفاءة الإنتاجية يمكن ان نستدل على مؤشر إنتاجية الضرائب من خلال الجدول التالي الذي يمثل تطور مؤشر تكلفة التحصيل ومدي كفاءة الإدارة الضريبية والجهد الذي تبذله في تحصيل الإيرادات الضريبية، للفترة الممتدة من 2010 إلى 2016.

الجدول رقم (4-17) تطور مؤشر تكلفة التحصيل خلال الفترة (2010- 2016)

البيان السنة	الإيرادات الضريبية العادية مليار دج (1)	اعتمادات المخصصة لوزارة المالية مليار دج (2)	النسبة (2)/(1) ()
2010	1297,94	49.044	3.77
2011	1448,89	58.371	4.02
2012	1908,6	104.196	5.46
2013	2031	81.376	4.00
2014	2091,45	87.551	4.18
2015	2354,64	92.615	3.93
2016	2482,2	95.399	3.84
المتوسط			**4.17**

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على:

-التقرير السنوي لبنك الجزائر، للسنوات 2010 إلى 2016، مرجع سبق ذكره.

-قوانين المالية للسنوات، 2010 – 2016.

من خلال القراءة الأولية للجدول نلاحظ نفقات الإدارة الضريبية غير مرتفعة مقارنة بحصيلة الضرائب المحققة بحيث سجلت سنة 2010 ما قيمته 58.37 بنسبة 3.77 %، ألا أنها ارتفعت سنة 2012

[1] – ناصر مراد، تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص: 192.

إلى ما يقارب 104.20 مليار دج ويعزي ذلك إلى ارتفاع وما قيمته ثم تبدأ في الارتفاع الى ان تصل سنة 2012 إلى ما يقارب 5.46 % أي بقيمة 104.20 مليار دينار نتيجة ارتفاع نفقات التسيير الإداري لمختلف كمصالح الإدارة الضريبية وخاصة بعد الانطلاق الرسمي لمراكز الضرائب لتنخفض في سنة 2016 إلى ما يقارب 3.80% وهذا راجع أساسا إلى استراتيجية ومسارات الإصلاح وتحديث الجهاز الإداري التي تبنتها الحكومة علي جميع المستويات و التي سوف نتعرضفي المبحث الثالث.

المبحث الثالث: عصرنة الإدارة الضريبية كأحد مقومات الإصلاح الضريبي.

إن الأنظمة الضريبة الفعالة تتميز بتطورها المستمر تبعا للتحولات الاقتصادية و الاجتماعية و المالية لذلك فهي تطبق خلال فترة زمنية ثم تصبح غير مناسبة مما يقتضي تعديلها و إصلاحها سواء تعلق الأمر بالدول المتقدمة أو الدول النامية و لقد شهد النظام الضريبي الجزائري عدة تعديلات منذ الاستقلال و ذلك نظرا للاختلالات التي ميزت الاقتصاد الوطني خاصة تراجع أسعار البترول سنة 1986 و تراجع معدلات النمو و تزايد حجم المديونية الخارجية مما دفع بالمسيرين إلى التفكير في إصلاح عميق على الاقتصاد الوطني، ولهذا شرعت الجزائر بأنشاء لجنة لإصلاح النظام الضريبي سنة 1987 و التي انتهت اشغالها مع بداية التسعينات مقدمة اقتراحاتها ضمن تقرير يتضمن أهم معالم الإصلاح الضريبي الجديد[1] ، ومن أهم القضايا الأساسية التي تشكل الجزء الأكبر من مدونة الإصلاح الضريبي، هي قضية إصلاح الإدارة الضريبية، و التي تتمثل في البحث عن وسائل جديدة ومتطورة للرفع من كفاءة الجهاز الضريبي من خلال إيجاد جميع الحلول المتعلقة بالحد من التهرب الضريبي، واتخاذ الإجراءات اللازمة للحد من تعقد القوانين الضريبية، وتدعيم مناخ الشفافية والثقة في العلاقة القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة، و السعي الى تحقيق العدالة الضريبية التي تهتم بتوازن هذه العلاقة، وحتى يتحقق ذلك فان الإدارة الضريبية تحتاج بدورها الى أدوات عمل متطورة وموظفين اكفاء وأساليب عصرية من وسائل التكنولوجيا التي تتماشي مع متطلبات العصر، فليس من الممكن ان نطالب إدارة ضريبية متخلفة بمسايرة مؤسسات عصرية ما لم تملك الأدوات والوسائل التي تساعدها على أهدافها.

المطلب الأول: إعادة هيكلة الإدارة الضريبة

تعتبر معظم الهياكل الضريبية في الدول النامية غير ملائمة ولا تستجيب لمتطلبات التحديات والتطورات الراهنة لسياسة الإصلاحات الاقتصادية التي شرعت في تطبيقها، ومن بين أهم سياسات الإصلاح نجد الإصلاح الضريبي، والذي يعرف على انه " التغيير المقصود للنظام الجبائي القائم بهدف التكفل بالحاجات الجديدة أو المعدلة والاستجابة للقيود الجديدة "، فالإصلاح الجبائي الحقيقي لابد أن يأخذ بعين الاعتبار الخصوصيات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الخاصة بكل بلد. كما

1-Ahmed Saadoudi, **La Réforme Fiscale**, ANEP, Alger, 1995,p :90.

يمكن التعبير عن الإصلاح الجبائي على انه مجموع التغيرات المتعلقة بالضرائب الوطنية والمحلية بهدف تحسينها" [1].

ويمكن ان يكون الإصلاح الضريبي شاملا لكل الهيكل الضريبي للدولة أو أن يكون هذا الإصلاح جزئي لنوع معين من الضرائب أو لبعض أحكام الضريبية بعينها وهي عملية تتطلب دراسة متكاملة للنظام الضريبي السائد"[2]، وعلى أيه حال فإن الهدف من الإصلاح الضريبي هو إعادة هيكلة النظام الضريبي وجعله أكثر شفافية، وتحسين مرونته وثباته وتقليل تحيزه ضد أنشطة الإنتاج والتصدير وتوسيع قاعدة الدخل الخاضع للضريبة، وإزالة الضرائب المشوهة للنظام الضريبي والمتعددة على الشركات للحد من التهرب الضريبي وترشيد الإعفاءات [3].

الفرع الأول: مبررات ودوافع إصلاح الإدارة الضريبة في الجزائر

إن الهدف العام للإصلاح الضريبي هو إقامة نظام ضريبي كفوء يستند الى ضرائب يمكن قبولها سياسيا وتنفيذها عمليا، ولتحقيق ذلك ينبغي تحسين عائد الضرائب الموجودة وزيادة مرونة النظام الضريبي وإدخال إصلاحات على طرق وأساليب تحصيل الموارد، ولا يتسنى ذلك إلا بإصلاح الإدارة الضريبية التي تعد ركن من الأركان الأساسية لإنجاح أي عملية اصلاح مطلوبة، فتحسين أداء الإدارة الضريبية لمكافحة التهرب الضريبي والفساد المالي والإداري هما من اساسيات الإصلاح و استخدام الأساليب التكنولوجية المتطورة في عمليات الجباية و التحصيل، هي من الأهداف التي يجب ان تكون حاضرة في ذهن القائمين على عملية الإصلاح الضريبي[4].

فالإدارة الضريبية تحتاج دائما إلى المتابعة والتطوير من خلال اصلاح الهيكل والإداري للجهاز الضريبي، واتخاذ كافة الإجراءات اللازمة لرفع كفاءة الإدارة الضريبية للحد من تعقد القوانين الضريبية، في جميع الدول، وهو ما ظهر في السنوات العشرون الأخيرة، حيث ترتب على عملية اصلاح النظام الضريبي في معظم دول العالم اصلاح وتحسن الإدارة الضريبية والتي شكلت الجزء الثاني والأكبر من إصلاحات النظام الضريبي عامة [5].

ان نجاح السياسة الضريبية يعتمد بدرجة كبيرة على مدي كفاءة الجهاز الضريبي، مما دفع الكثير من المختصين الى القول بان الجهاز الضريبي الكفء يمكنه ان يحول ضريبة سيئة الى ضريبة حسنة، وان الجهاز الضريبي غير الكفء يمكنه يحول أحسن الضرائب الى أسوها، كما ان النصوص التشريعية تصبح حبرا على ورق إذ لم يقم على تنفيذها إدارة ضريبية على قدر عالي من الكفاءة

[1]-عبد المجيد قدي، **دراسات في علم الضرائب**، دار جرير للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن،2011، ص:249.

[2]- سعيد عبد العزيز عثمان، وشكري رجب العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص:535.

[3] -International Monetary Fund, **Economic Development of the Arab Countries**, selected issues, I.F.M ,washington,1993,p :37.

[4] – عدنان فرحان الجوراني، **الإصلاح الضريبي المفهوم والأسباب والأهداف**، الحوار المتمدن، العدد 3580، 2011، على الموقع الالكتروني، http://www.ahewar.org/debat/show.art.asp

[5]- Katarina OTT، Tax Administration Reforme In Transition، Institute Public Finance، croatia، occasionale Paper nº :05, April 1998,p :5.

والنزاهة لإصلاح كل المشاكل المتعلقة بالتشريع الضريبي[1]، لذلك تأثرت الإدارة الضريبية باعتبارها طرف هام في القطاع المالي بالإصلاحات الاقتصادية التي عرفتها اغلب الدوال النامية.

ومن الصعوبة بمكان إن لم يكن مستحيلا على أي نظام ضريبي الوفاء بتلك المعايير المثالية جملة وتفصيلا، هكذا دفعة واحدة، ومن ثم ان الحكم على مثالية أي نظام ضريبي منوط بمدي كفاءة الإدارة الضريبية والظروف التي يعمل من خلالها [2]، لذلك كان من الضروري عند اصلاح النظام الضريبي أن يؤخذ بعين الإعتبار اصلاح وإعادة هيكلة الجهاز الإداري وتطويره بما يتماشى ويتلاءم مع سياسة الإصلاح ككل.

إعادة هيكلة الجهاز الإداري وتطويره بما يتماشى ويتلاءم مع سياسة الإصلاح ككل.

ومن أهم دواعي اصلاح هياكل الإدارة الضريبية في معظم الدول النامية خاصة الاختلالات المتعلقة بالهياكل الإدارية للجهاز الضريبي، بحيث يرى المختصون بما فيهم البنك وصندوق النقد الدوليان ان هذه الهياكل غير ملائمة ولا تتماشي مع واقع الإصلاحات الضريبية لما يلي [3]:

–تدني كفاءه الإدارة الضريبي وفسادها، مما تمخض عنه انخفاض في الحصيلة الضريبية الامر الذي ينعكس على زيادة العجز المالي للميزانية، مما يحد من النفقات العامة اللازمة لتمويل برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

- إن اصلاح الإدارة الضريبية مازال لم يرقى الى المستوي المطلوب ولم يوليه المشرع قدر كافي من الاهتمام تماشيا مع الإصلاحات الضريبية، بحيث انصب كل او جل اهتمامه الى اصلاح التشريعات وذلك باستحداث ضرائب جديدة او تعديل او الغاء، او ادخال أساليب جديدة فنية ومحاسبية جديدة في مجال تنظيم الاستقطاع الضريبي، الأمر الذي تمخض عنه تشريعات ضريبية متطورة شكلا ومختلفة مضمونا.
- فساد الإدارة الضريبية مما أدي الى سوء عدالة توزيع العبء الضريبي على كافة افراد المجتمع، كل حسب مقدرته على الدفع، وتجلى ذلك في تحمل المكلفين بالضريبة الأمناء عبئا ضريبيا ثقيلا، في صورة تقديرات جزافية مغالى فيها، أو على شكل أعباء ضريبية، اضطر اليها تعويضا لما لا يدفعه المكلفين الاخرين.
- إنها معقدة ويصعب ادارتها والامتثال لأحكامها؛
- إنها غير مرنة فلا تستجيب لمتطلبات النمو وتغيير هيكل النشاط الاقتصادي؛
- إنها غير فعالة، حيث تؤدي الى أثار اقتصادية غير مرغوب فيها وتسفر عن حصيلة ضئيلة نسبيا؛

[1]– حامد عبد المجيد دراز، **دراسات في السياسات المالية**، مرجع سبق ذكره، ص: 157.

[2] –عصام عبد القادر الشهابي، **ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية**، أطروحة دكتوراه في الحقوق، كلية الحقوق جامعة عين شمس، مصر، 2005، ص:315.

[3]–عمار السيد عبد الباسط نصر، مرجع سبق ذكره، ص–ص:611–613.

- إنها غير عادلة، حيث تعامل الأشخاص طبعيين كانوا أو معنويين الذين تتشابه انشطتهم تعاملا متفاوتا، كما تتم إجراءاتها بشكل انتقائي فتحابي ذوي القدرة وتساعدهم على عدم الخضوع للنظام.

الفرع الثاني: وضعية الإدارة الضريبية قبل الاصلاح

طبقت الجزائر كغيرها من الدول النامية في بداية التسعينات مجموعة من الإصلاحات الضريبية هدفت في المقام الأول إلى هيكلة نظامها الضريبي، وذلك باستحداث مجموعة من الضرائب مثل الضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة وادخال تعديلات على البعض الأخر والغاء الضرائب النوعية، الا ان هذه الإصلاحات لم ترقى إلى المستوى المطلوب ولم يحقق النتائج المرجوة منه ان لم يكن هناك جهاز اداري كفء قادر على تنفيذ القوانين الضريبية و التحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الخزينة من جهة و حقوق المكلفين من جهة اخري[1]، وفي هذا السياق وجدت الدولة نفسها مطالبة بوضع استراتيجية لعصرنة هياكلها، ومن أهم الأسباب التي أدت الى الشروع في إعادة هيكلة وعصرنة الإدارة الضريبية نجد:

1- تنظيم غير ملائم ووسائل محدودة:

أ- **في مجال التنظيم:** أظهرت الدراسة الفنية لتنظيم مسائل الإدارة الضريبية قبل سنة 1990 عدة عيوب في مجال التنسيق سواء على مستوى المديريات الولائية أو مع الإدارة المركزية، وذلك لضعف الإدارة الضريبية من حيث التنظيم على وضع التشريع الضريبي موضع التطبيق الصحيح، بحيث كانت تتضمن على المستوي المركزي مديريتين تتكفل الأولى بالمراقبة الجبائية والأخرى بالدراسات والتشريع الجبائي، وتقوم السلطة المركزية بالتنسيق فيما بينهما.

وعلى المستوى المحلي كان يوجد على العموم ثلاثة هياكل مديرية متمثلة في مفتش منسق بالنسبة لمجمل المصالح الخارجية لوزارة المالية على مستوي الولاية، ومفتش قسم الوعاء ومفتش قسم التحصيل، اما فيما يخص المفتشيات أي المصالح المكلفة بالفرض الجبائي خلال هذه المرحلة، فهي منظمة حسب نوعية الضرائب (مفتشيات نوعية) [2]، الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الضرائب غير المباشرة، الرسم على رقم الاعمال ومفتشية التسجيل والطابع، وكل مفتشية تتكفل بإدارة وتسيير ملفات المكلفين حسب نوعية الضريبة [3].

وعليه يكون للمكلف بالضريبة أكثر من ملف واحد، وبالتالي يخضع كل ملف الى تقديرات مختلفة للوعاء الضريبي، اما فيما يتعلق بقباضات الضرائب كانت معظمها تضطلع بوظيفة مزدوجة في مجال تحصيل الضرائب (قباضة الضرائب مدينة وقباضة قباضة الضرائب بلدية أي محاسب مخصص للبلديات).

---

[1] – لشلح صافية، **فعالية النظام الضريبي من خلال الإصلاحات الضريبية دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الاغواط، الجزائر، 2014/2013، ص:67.

[2] – التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995، الجريدة الرسمية العدد 76، سنة 1997، ص:81.

[3] – قرقوس فتيحة، **مديرية كبريات المؤسسات**، أطروحة دكتوراه علوم في القانون الخاص، كلية الحقوق سعيد حمدين، جامعة الجزائر 1 بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2017، ص:96.

ونظرا للوسائل الموضوعة تحت تصرفها كانت نشاطات التحصيل شبه مهملة او معدومة، لاسيما فيما يتعلق بالتحصيل الجبري للضريبة [1].

ب- في مجال الوسائل

ان المصالح الجبائية في هذه الفترة عانت من نقائص عديدة في الوسائل المادية والبشرية حسب ما تم تسجيله في تقارير مجلس المحاسبة.

- فيما يخص الوسائل البشرية: تعرف الإدارة الضريبية عجزا كبيرا وهاما في العدد والنوعية على حد السواء.

وقدر الاحتياج المعياري حسب تقرير معد سنة 1989 من طرف وزارة المالية بـ 25.000 عون في الوقت الذي نجد فيه العدد الحقيقي للمستخدمين لا يتعدى 13.453 عون. وقد لاحظ مجلس المحاسبة أثناء دوريات المراقبة، عدم التناسب في الرتب فيما يخص التشغيل على مستوى بعض مصالح التسيير هذا من جهة، ومن جهة أخري فان القانون الأساسي لعمال الضرائب المماثل لعمال المصالح الأخرى من قطاع المالية، لم يكن تحريضي على وجه الخصوص للتأثير على المردودية.

- بالنسبة للوسائل المادية: فلاحظ نقص كبير فيما يخص المحلات الإدارية وتجهيزات المكاتب ووسائل النقل والافتقار الى التقنيات المتطورة مثل نظام الاعلام الآلي، مما ادي الى صعوبة أداء المهام الإدارية الوكلة لعمال الضرائب، وقد تسببت هذه الوضعية في عرقلة السير الحسن للمصالح او انخفاض مردودية نتائج نشاطاتها [2].

2- **عدم التحكم في الوعاء الضريبي:** ان تحديد وتقدير الوعاء الضريبي من طرف الإدارة الضريبية بدقة من الأهمية بمكان، حيث أن المغالاة في هذا التقدير تكون أثاره سيئة تؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلفين، و بالتالي عدم قدرتهم على دفع الضرائب ويدفعهم إلى التهرب الضريبي او التوقف عن النشاط، ومن ناحية أخري فإن التقصير في هذا التقدير يضيع جزء من موارد الخزينة العامة للدولة، حيث أثبتت التحريات التي تمت لدى مختلف المفتشيات نقائص عديدة في التحكم في الوعاء الضريبي، ويعود ذلك أساسا إلى ضعف وعدم متابعة الوضعيات الجبائية للمكلفين بالضريبة أي غياب الرقابة بعين المكان و غياب الإحصاء السنوي، وكذا نقص في اجراء رقابة معمقة على التصريحات الجبائية، وذلك سواء بالنسبة للنظام الحقيقي او الجزافي.

كما أظهرت نتائج رقابة مجلس المحاسبة نقص كبير في التنسيق بين مختلف مصالح الضرائب، لاسيما الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، مما أدى إلى بروز تباينات في أرقام الأعمال المصرح بها لدي هذه المصالح، ويعود ذلك في المقام الأول إلى نقص كفاءة الجهاز الإداري، بالإضافة لعدم وجود دلائل عمل ومقاييس للتقييم خاصة بالنسبة للخاضعين لنظام التقييم الإداري، وحسب هذه التحقيقات سجلت كذلك بعض التباينات في توزيع المهام، حيث تم إحصاء بمفتشية سيدي

---

[1] –التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995، المرجع نفسه، ص:82.

[2] – التقرير السنوي لمجلس المحاسبة لسنة 1995، مرجع سبق ذكره ص:82.

أمحمد الجزائر عون واحد لـ 1.100 مكلف، وببجاية عون واحد لـ 300 مكلف، ، وحسب دراسة معدة من طرف وزارة المالة يكون المعدل حسب كل عون بالجزائر لـ 300 مكلف ، مقابل عون واحد لـ100 مكلف بفرنسا و بلجيكا[1].

3-تدني الحصيلة الضريبية:

وتعود هذه الوضعية إلى عدة عوائق خارجية وداخلية ناتجة على وجه الخصوص عن:

- سوء توزيع المستخدمين على المصالح الخارجية للضرائب، فمثلا مصلحة المتابعات غير مزودة الا بعون واحد أو عونين، ضف إلى ذلك عدم او غياب شبه كلي إلى للإجراءات الجبرية في المتابعات؛
- استعمال طرق قديمة في التسيير، حيث يتم تنفيذ مجمل العمليات المحاسبية يدويا مما تسبب في تأخيركبير في ترحيل حسابات الإيداع؛

-غياب التنسيق وسوء تداول المعلومات بين المصالح الضريبية (المفتشيات والقباضات الأخرى أو الهيئات الخارجية مثل البلديات والبنوك).

وبالتالي فإن الإدارة الضريبية عرفت عدة نقائص ومخالفات وكان لذلك أثر على مستوي الاستقطاعات الضريبية وعلى نوعية التسيير، وهذا ما تؤكده بيانات الجدول التالي الذي يبين نسبة تنفيذ الجباية العادية للفترة(1986-1992) كما يلي:

الجدول رقم (4-18): نسبة تطور نسبة تنفيذ الجباية العادية خلال الفترة (1986-1992) **الوحدة (مليار دج)**

السنة / الحصيلة	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992
الحصيلة الفعلية (1)	52.65	58.21	58.10	64.50	71.10	82.70	108,86
الحصيلة المقدرة (2)	59.00	58.00	62.30	73.50	78.00	89.60	121,9
نسبة التنفيذ 1/2 (%)	89.24	100.36	93.25	87.75	91.15	92.29	89.32

المصدر: -من اعداد الطالب بالاستناد إلى قوانين المالية من سنة 1986 إلى 1992.

-ONS: Rétrospective statistique، chapitre 12, finances publiques,1993, p:216.

يتبن لنا من خلال البيانات الواردة في الجدول أعلاه ان هناك انخفاض وعدم استقرار في نسب تنقيذ، حيث نلاحظ بداية من سنة 1986 اين تم تحصيل ما يقارب نسبة 89.24 % من مجموع ما هو مقدر، لترتفع سنة1987 لتصل إلى ما نسبته 100.36 % ، ثم تعاود الانخفاض علي طول الفترة المدروسة اين بلغت في المتوسط نسبة 91.90 %، ومرد هذا التدني في الحصيلة الضريبية إلى جملة من الصعوبات و العوائق التي أتسم بها النظام الضريبي قبل الشروع في عملية الإصلاحات، والأبرز من هذه المعوقات هو ضعف و انخفاض الجهاز الإداري القائم على تنظيم الضرائب و جبايتها، مما يعني عدم توفر أعوان على قدر عالي من الخبرة و الكفاءة ، والنقص الحاد في تطبيق أحكام القوانين والإجراءات الجبائية من الربط و التشريع إلى التحصيل.

[1] - المرجع نفسه، ص:83.

4- **نقص العناصر الفنية والإدارية:** إن عدم توافر العناصر المادية والفنية على تحمل مسؤوليات تطبيق احكام قوانين الضرائب، **الأمر** الذي ادي إلى الاتجاه نحو تبسيط هذه الاحكام والتوسع في فرض الضرائب غير المباشرة لأنها تتميز بعدم تعقد مشاكل تطبيقها، اذ انها لا تتطلب إجراءات معقدة وطويلة ولا تحتاج إلى جهاز اداري واسع من اجل ربطها وتحصيليها ومكافحة التهرب من دفعها وانخفاض كلفة الجباية والتحصيل، وذلك على حساب الرغبة تحقيق كل من عدالة توزيع العبء الضريبي، وهذا ما يؤدي إلى هياكل ضريبية تتسم بعدم التوازن بين الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة.

5- **تعقد الإجراءات الضريبية وعدم المرونة في تطبيقها: ان** الأنظمة الضريبية معقدة بطبيعتها ولكن قد يصل هذا التعقيد إلى درجة الغموض، بحيث يؤدي إلى عدم المرونة في تطبيق هذه الإجراءات والقوانين من قبل هذه الأجهزة المكلفة بذلك، مما ينتج عليه عدم وحدة المعايير في معاملة المكلفين وتعسف موظفي الإدارة الضريبية في معاملتهم، فيلاحظ في الدول النامية مثلا، اختلاف في المعاملة الضريبية بين المكلفين من القطاع العام والقطاع الخاص من خلال منح الإعفاءات والحوافز الضريبية [1].

المطلب الثاني: الهيكلة العصرية للإدارة الضريبة

قصد تحقيق اهداف السياسة الضريبية التي تسعى في المقام الأول إلى الرفع من الحصيلة الإيرادات الضريبية، إضافة إلى الأهداف الاقتصادية والاجتماعية الأخرى، جعل المشرع يسعى إلى تعديلات جذرية متتالية مست في البداية اصلاح هيكل النظام الضريبي، و بالرغم من أهمية هذه الإصلاحات ال انها لم ترقي إلى المستوي المطلوب، مما ادي بالمشرع إصلاحات على المستوى الهيكلي و التنظيمي للإدارة الضريبية، وذلك بتبني إدارة تتسم بقدر عالي من الكفاءة، قائمة علة على مصالح متخصصة تعمل على توطيد وتحسين المعاملة وتقريب الإدارة الضريبية من المكلف و الاهتمام به كونه احد طرفي العلاقة الضريبية[2].

الفرع الأول: الهياكل المستحدثة للإدارة الضريبية: بهدف تبني استراتيجية عصرنة اداراتها وإعادة هياكلها للرفع من كفاءة التسيير في الإدارة الضريبية، كخطوة ثانية لتكريس عملية الإصلاحات الضريبية التي خاضتها الإدارة الضريبية، والتي تدخل ضمن برنامج عصرية و دعم الإصلاحات الإدارية، الذي يدخل في اطار برامج سياسة الإصلاحات المعتمدة من طرف صندوق النقد الدولي، حيث اوصي باعتماد التقسيم العمودي للهيكل التنظيم عوضا عن التقسيم الأفقي[3]، سعت المديرية العامة للضرائب منذ سنة 1990إلى استحداث هياكل جديدة تسمح لها بشكل فعال في إدارة وتسيير

---

[1] - Athman Khandil ,ibid,p :200.

[2]- Frank Mordacq، Modernisation et Reforme de L'Etat، au Service des Finances Publiques، Revue française des finances publiques، nº 100/2007,p :305.

[3]- محمد قاسمي، "فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنة الإدارة الضريبية، حالة الجزائر خلال الفترة (2006–20016)"، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، العدد الثامن ، المجلد 16، جامعة البليدة، الجزائر ، 2016، ص:215.

المنظومة الضريبية للتكيف مع المتغيرات والتحولات الحديثة تماشيا مع برامج الإصلاحات سواء على المستوى التشريعي او التنظيمي تحت مبدا المركزية في تسيير الإدارة الضريبية، بحث تم تنظيم المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب من خلال تحديد وتقسيم المهام الجبائية بين المصالح الخارجية كما رينا سابقا والمتمثلة في [1]مديريات جهوية للضرائب، مديريات ولائية للضرائب، مفتشيات الضرائب، قبضات الضرائب، و ذلك ضمانا منها لحسن سير العمليات الجبائية ومسأهمتها في تحقيق اللامركزية.

وتبعا لمخطط الجيل الثاني من الإصلاحات الضريبية الذي انتهجته الدولة المتمثل في إعادة هيكلة و تنظيم المصالح الخارجية للمديرية العامة للضرائب، ومن اجل الوصول إلى جعل النظام الجبائي أكثر مرونة وتكيفا مع تلك التطورات الاقتصادية والاجتماعية السائدة، قامت المديرية العامة بداية من سنة 2002 العمل في أنشاء هياكل ادارية جديدة تجسدت في انشاء مديرية المؤسسات الكبرى (Direction de Grandes Entreprises) ومراكز الضرائب (Centre Des Impôts) المراكز الجوارية للضرائب (Centre De Proximité Des Impôts)إضافة إلى انشاء مديرية جديدة على مستوي الإدارة المركزية هي مديرية الاعلام و الوثائق (La Direction De L'information et De Documentation)

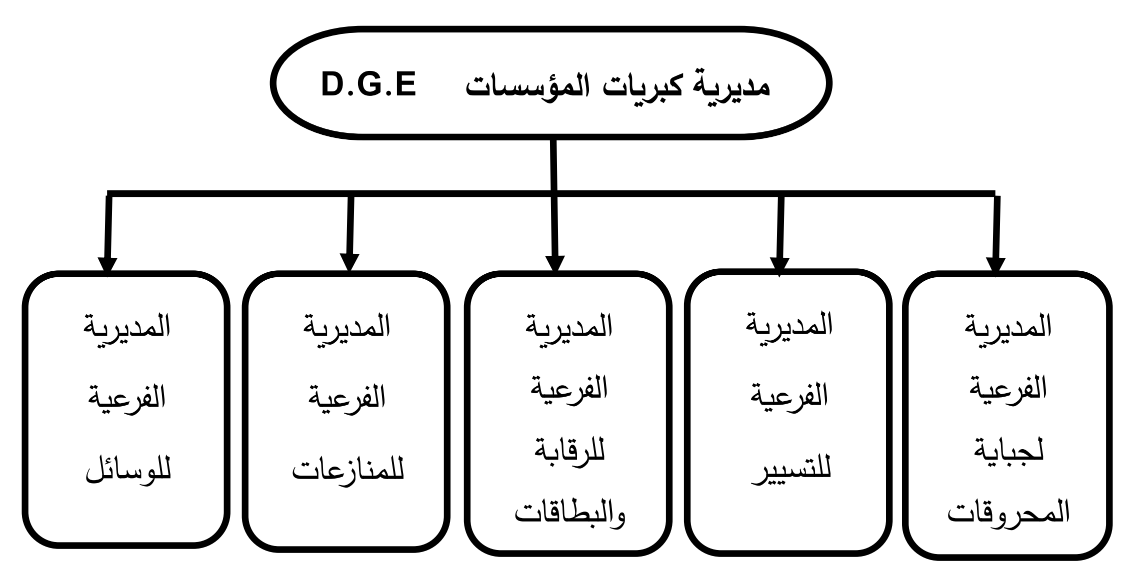
أولا–مديرية المؤسسات الكبرى(Direction de Grandes Entreprises): أستحدثت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 02–303 المؤرخ 2002/09/28 والمعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي 05–494 المؤرخ في 2005/12/26[2]، ونظرا لعدم إمكانية ادراجها حيز التنفيذ تم تمديد الاخل إلى سنة 2004، الا ان في ارض الواقع لم تدخل مجال ممارسة مهامها ووظائفها بشكل فعال الا ابتداء من خانفي 2006، وحاليا هذه المديرية تتولى إدارة الملفات الجبائية لكبريات المؤسسات التي يفوق رقم أعمالها 100 مليون دينار على الأقل ثلاثة سنوات متتالية ابتداء من جانفي 2006، وتشمل مؤسسات البترول والمؤسسات الأجنبية اي، مجمعات الشركات، اما فيما يخص الجبابة البترولية فيتم تسييرها عن طريق مصلحة متخصصة على مستوي مديرية كبريات المؤسسات.

[1]– المادة :02، المرسوم التنفيذي رقم 91–60 المؤرخ في 1991/02/23.

[2]- المادة 32 من قانون المالية لسنة 2002.

1-الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات:

الشكل رقم (4-16): الهيكل التنظيمي لمديرية كبريات المؤسسات



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21، يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحياتها، الجريدة الرسمية عدد:20 المؤرخة في 2003/03/25، ص-ص: 11-14.

2- **مهام واختصاصات مديرية كبريات المؤسسات:** تتكفل مديرة كبريات المؤسسات فيما يخص المؤسسات الخاضعة لمجال اختصاصها بالمهام التالية [1]:

أ- **في مجال الوعاء:**

- مسك وتسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها؛
- اصدار الجداول وقوائم التحصيلات شهادات الإلغاء او التخفيض وتنفيذ عمليات الطابع والتسجيل؛
- مراقبة الملفات حسب كل وثيقة؛
- التكفل بملفات تعويض الرسوم قروض الرسوم.

ب- **في مجال التحصيل:**

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والأتاوى؛
- تسهر على المراقبة المسبقة لحساب التسيير وتصفيته؛
- التموين بالطوابع ومسك محاسبتها.

ج- **في مجال المنازعات:**

- تدرس التظلمات وتعالجها؛
- تتابع المنازعات الإدارية والقضائية؛
- تعالج طلبات التخفيضات الإدارية.

[1] - المادة:03، من المرسوم التنفيذي 06-327 المتضمن تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية، الجريدة الرسمية العدد:59 المؤرخة في 24 /2006/09، ص: 7.

د-**في مجال الاستقبال والاعلام:**

- السهر التكفل بمهمة استقبال واعلام المكلفين بالضريبة؛
- تنشر المعلومات والآراء تجاه المكلفين بالضريبة التابعين لمجال اختصاصها، مع تذكيرهم بحقوقهم وواجباتهم الجبائية؛
- تتكفل بمهمة التنسيق مع الهيكل المركزي المكلف بالأعلام في مجال استراتيجية الاتصال والاستقبال والسهر على تنفيذها.

هـ- **في مجال المراقبة:**

- البحث عن المعلومات الجبائية وتجميعها واستغلالها، وكذا مراقبة التصريحات؛
- اعداد وانجاز برامج التدخلات المراقبة لدى المكلفين بالضريبة وتقييم النتائج.

ثانيا-مراكز الضرائب (Centre Des Impôts):

ان استحداث مراكز الضرائب جاء استجابة إلى ضرورة تحسين عملية تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات والمكلفين الخاضعين للنظام الحقيقي لفرض الضرائب غير التابعين لمديرية المؤسسات الكبرى، وتخضع مراكز الضرائب لسلطة المديرية الولائية للضرائب [1]، وفي ظل هذا التقسيم الجديد للمصالح الخارجية للإدارة الضريبية أوكلت لمراكز الضرائب مهمة التكفل الوعاء والتحصيل والمراقبة والمنازعات بالضرائب الواقعة في مجال اقليمها.

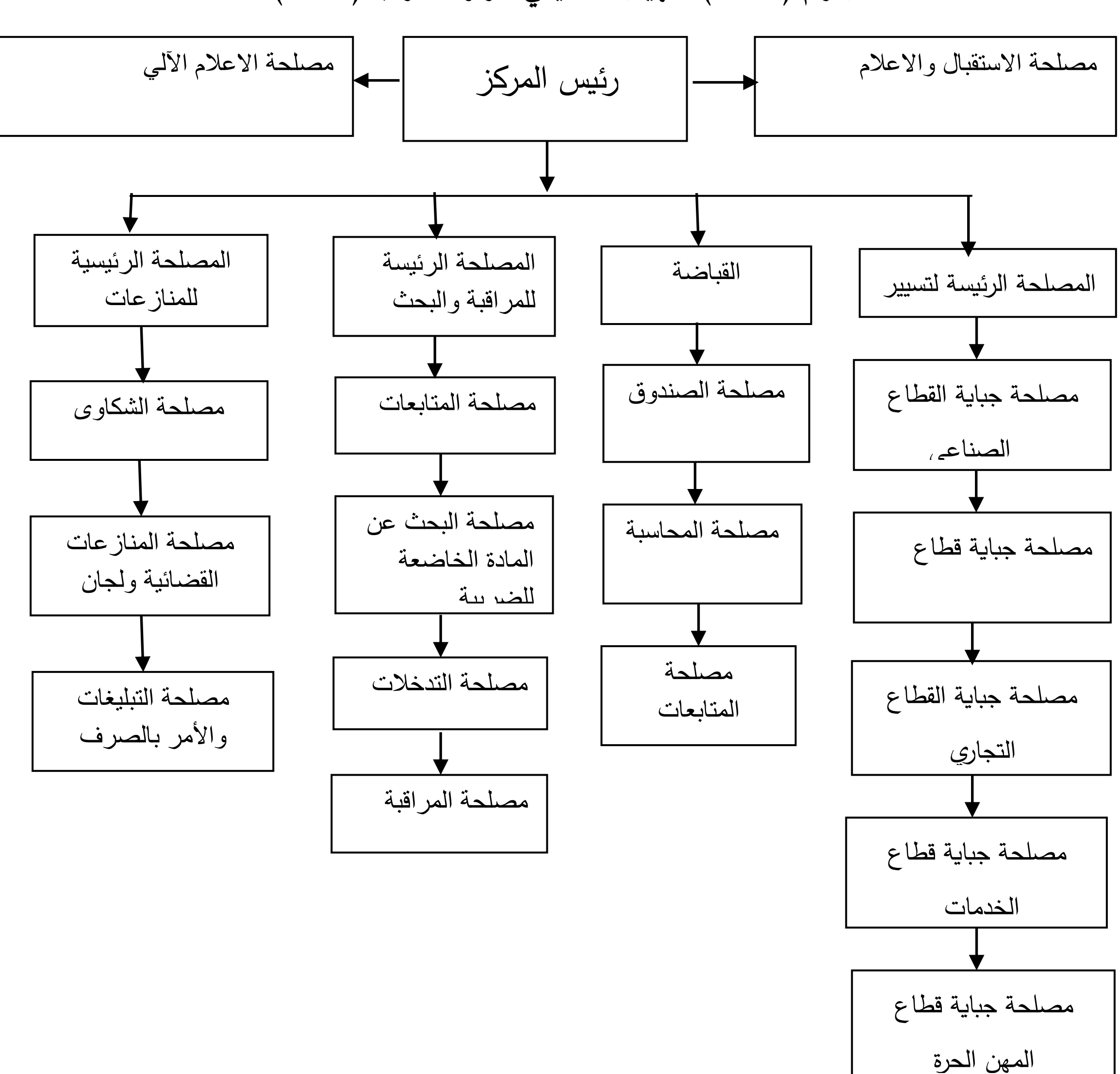
1- **تنظيم مركز الضرائب:** يتم هيكلتها بنفس طريقة هيكلة مديرية المؤسسات الكبرى في مجال الاستقبال والاعلام ومعالجة ملف جبائي وحيد التخصص لكل مكلف بالنسبة لعملية التحصيل والرقابة و المنازعات الجبائية، بحيث تصنف مراكز الضرائب تبعا لمعيار عدد الملفات إلى ثلاثة أصناف هي[2]:

- مركز صنف (1) يتكفل بتسيير عدد من الملفات يفوق 8000 ملف؛
- مركز صنف (2) يتكفل بتسيير عدد من الملفات ما بين 4000 و8000 ملف؛
- مركز صنف (3) يتكفل بتسيير عدد من الملفات يقل عن 4000 ملف.

1- المادة 17: من المرسوم التنفيذي 06-327، مرجع سبق ذكره، ص:11.

2-قرقوس فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص:100.

الشكل رقم (4-17): الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب (C.D.I).



Source : La Lettre de la D.G.I. bulletin d'information fiscale n°54/2012,p :02.

2- مهام مركز الضرائب: يتكفل **مركز** الضرائب بعدة مهام من بينها ما يلي:

أ- **في مجال الوعاء:**

- تسيير الملفات الجبائية للمؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي لفرض الضريبة غير الخاضعة لمجال اختصاص مديرية كبريات المؤسسات بالإضافة الى المجموع المهن الحرة؛
- مسك وتسيير الملف الجبائي للشركات وغيرها من الأشخاص المعنويين برسم المداخيل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات؛
- اصدار الجداول وقوائم التحصيلات وشهادات الإلغاء او التخفيض ومعاينتها والمصادقة عليها.

ب- **في مجال التحصيل:** اما في مجال التحصيل فهو يقوم بالعمليات التالية:

- التكفل بالجداول وسندات الإيرادات وتحصيل الضرائب والرسوم والآتاوى؛
- تنفذ العمليات المادية للدفع والقبض واستخراج النقود؛
- تضبط الكتابات وتمركز تسليم القيم.

ج- في مجال المراقبة:

- البحث عن المعلومات الجبائية وتجميعها واستغلالها، ومراقبة التصريحات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة؛
- إعداد وانجاز برامج التدخلات والمراقبة لدى الخاضعين للضريبة وتقييم النتائج.

د- في مجال الاستقبال والاعلام:

ضمان مهمة الاستقبال واعلام المكلفين بالضريبة؛

- التكفل بالإجراءات الإدارية المرتبطة بالوعاء، لاسيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات وتعديل نظامها الأساسي؛
- تنظيم المواعيد وتسييرها؛
- نشر المعلومات والآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مراكز الضرائب.

ه- في مجال المنازعات:

- دراسة المنازعات الإدارية والقضائية والشكاوى ومعالجتها؛
- تعوض قروض الرسوم.

ثالثا-المراكز الجوارية للضرائب

ان انشاء المراكز الجوارية للضرائب جاء كمرحلة من مراحل الانتهاء من تحديث بنية هياكل الإدارة الضريبية التي تسعي المديرية العامة للضرائب من خلالها استكمال النسيج الهيكلي للإدارة الضريبية، والمتمثل في مديرية المؤسسات الكبرى التي باشرت اعمالها مع بداية سنة 2006 ومراكز الضرائب التي اعرفت اول انطلاقة لها في سنة 2009، وقريبا المراكز الجوارية للضرائب.

وتعكس عملية إعادة هذه الهيكلة الجديدة الرغبة التي ابدتها السلطات العامة لتحسيت نوعية الخدمة لجعل الإدارة الضريبية أقرب من دافعي الضرائب ووسيلة إلى تعزيز الامتثال الضريبي، وعيا منها ان هذه الإصلاحات تؤدي إلى بالمكلفين بالضريبة إلى الوفاء بالتزاماتهم الضريبية حسب التخصص من خلال هذه المراكز الجديدة، إذا تعتبر المراكز الجوارية للضرائب عرض جديد للإدارة الضريبية يحل محل الهياكل الموجودة حاليا (المفتشيات و القباضات الضرائب) ، وتهدف الإدارة من ورائه أساسا ضمان تقديم احسن خدمة نوعية للمكلفين بالضريبة وذلك من خلال تبسيط و تنسيق و عصرنة الإجراءات الضريبية والموائمة والتحديث[1].

وعلى غرار الهياكل الجديدة المنشأة حديثا كالمديرية كبريات المؤسسات ومركز الضرائب، يمثل المركز الجواري للضرائب المتميز بنفس كيفية التنظيم والتشغيل لهذه الأخيرة، المحور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة إذ يضع تحت تصرفهم هيكل وحيد مختص، يتولى جميع المهام الجبائية الممارسة من قبل المتفشيات والقباضات لتمكينهم من أداء جميع واجباتهم الجبائية.

[1]-Bulletin D'information de la Direction Générale des Impôts, n° 71/2013.

ويعتبر المركز الجواري للضرائب مصلحة عملية جديدة للمديرية العامة للضرائب مخصصة حصريا لتسيير الملفات الجبائية وتحصيل الضرائب المستحقة من فئة واسعة، والمتمثلة أساسا في المكلفين بالضريبة التابعين لنظام الضريبية الجزافية الوحيدة، بالإضافة إلى إقامة مراكز مختصة في تسيير الجباية العقارية، والمعادن النفيسة، والكحول، والتبغ، وكذا الجباية المحلية والفلاحية.

تخضع مراكز الضرائب والمراكز الجوارية لسلطات المديرية الولائية للضرائب، وتحتفظ بالمفتشيات و قباضات الضرائب بصفه انتقالية، في انتظار إدماجها الكلي حسب الحالة في مراكز الضرائب أو المراكز الجوارية للضرائب بشكلها الحالي وتمارس صلاحياتها المحددة في إطار التنظيم المعمول به[1]، اذ تتكفل هذه المصالح بإدارة الملفات الجبائية في مجالات الوعاء و التحصيل والمراقبة والمنازعات، الأمر الذي يجعل منها إدارات متعددة الخدمات، تنظم داخليا في شكل مصالح متخصصة حسب الوظائف تدرج كلها تحت سلطة المديرية العامة للضرائب من أجل تقيق خدمات متطورة و نوعية للمكلفين بالضريبة.

الفرع الثاني: الجهود المبذولة لإصلاح الجهاز الإداري:

سعت أغلب الدول النامية من خلال برامج الإصلاح الضريبي إلى تفعيل وتحديث اداراتها الضريبية، وذلك لتميزها بالضعف وعدم قدرتها ومواكبة التحولات والتغيرات التي استحدثت على النظام الضريبي، نتيجة النقص الكبير في المعلومات والبيانات المالية المختلفة بتنظيم الضرائب وتحصيلها، ونقص العامل البشري المؤهل فنيا و تقنيا، إضافة إلى الصعوبات التي تلاقيها الإدارة العامة في عملية التخطيط و الحصر والتوجيه الرقابة في تقدير وربط و تحصيل الضرائب، مما يشجع على زيادة تفشي ظاهرة التهرب الضريبي من جهة و انتشار الفساد المالي و الإداري من جهة اخري.

فالإدارة الضريبية باعتبارها الجهاز الاداري الذي من خلاله تنفذ الإجراءات والقوانين وضبط التشريع الضريبي، بحيث لا يمكن تصور تصميم وإعداد نظام ضريبي جيد وأمثل بدون جهاز اداري كفؤ يضعه قيد التنفيذ [2] إذ أن إصلاح التشريع الضريبي لا يكفي وحده إذا لم يكن متبوعا بإصلاح الجهاز الإداري الذي يقوم بتنفيذ هذا التشريع من خلال مستويين، مستوي الوسائل المادية وعلى مستوي الموارد البشرية.

1- **تبسيط إجراءات عمل الإدارة:** في إطار تبنيها لسياسة الإصلاحات الضريبية وخاصة المتبعة لعصرنة الإدارة الضريبية وزيادة كفاءة أداء النظام الضريبي، اعتمدت السلطات خطة إستراتيجية تتضمن تدابير لتبسيط الإجراءات الضريبية للمكلفين بالضريبة سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو معنويين، الخاصة بالملفات الجبائية أو استخراج الوثائق مما يسمح بتوطيد بين طرفي العلاقة

---

[1] -المادة: 32 من المرسوم التنفيذي 06-327 المؤرخ في 18 سبتمبر2006، الجريدة الرسمية العدد: 59 المؤرخة في 24 سبتمبر 2006، ص:12.

[2]– Beltrme Pierre, Les systèmes fiscaux, PUF, Paris ,1975, p :28.

الضريبة و تعزيز الثقة بينهما[1]، سعت الإدارة إلى تبسيط الإجراءات الضريبية ، و اختزال الوثائق و الشهادات المطلوبة من المكلف في اعداد الملف الجبائي او وثائق التصريحات المختلفة، وذلك للتسهيل علي المكلف بالضريبة في تعامله مع الإدارة الضريبية، و الجدول التالي يبين عملية تبسيط أهم إجراءات التي اتخذتها الإدارة الضريبية.

الجدول رقم (4-19): إجراءات التحصيل قبل وبعد عملية التبسيط التي اتخذتها الإدارة الجبائية.

البيان	قبل إجراءات التبسيط	بعد إجراءات التبسيط	بيان الوثائق بعد التبسيط
إجراءات انشاء ملف جبائي للأشخاص الطبيعيين	09 وثائق	04 وثائق	– التصريح بالوجود؛ – نسخة من السجل التجاري، او أي نسخة مماثلة لها؛ – نسخة من عقد الايجار او الملكية؛ – شهادة الميلاد (رقم 12).
إجراءات انشاء ملف جبائي للأشخاص المعنويين	11 وثيقة	06 وثائق	–التصريح بالوجود؛ – نسخة من العقد التأسيسي؛ – نسخة مماثلة لإمضاء المسير؛ – نسخة من السجل التجاري كل نسخة مماثلة؛ – نسخة من عقد الايجار الملكية؛ – شهادة الميلاد (رقم 12).
إجراءات شطب الملف الجبائي	07 وثائق	وثيقتان (02)	– نسخة من تصريح الشطب؛ – كشف تفصيلي للمخزون.
الملفات الجبائية المستفيدة من امتيازات (.ANDI. ANSEJ (CNAC. ANGEM	15 وثيقة	03 وثائق	–نسخة من قرار الاستفادة من الامتيازات محرر من طرف الإدارات المعنية (ANDI. ANSEJ. CNAC. ANGEM) ؛ – قائمة برنامج العتاد؛ – الفاتورة الشكلية المطابقة للعتاد.
شهادة الصفاء من الضريبة (L'extrait de rôle)	/	/	– يكون بطلب من المكلف بالضريبة.
تحرير شهادة عدم الخضوع للضريبة Certificat de non-) (imposition	03 وثائق	وثيقة واحدة	Le relevé des émoluments ou une attestation de non salarié

المصدر: محمد دوة، أثر الفساد على فعالية النظام الجبائي، مرجع سبق ذكره، ص: 165.

2- تثمين وتأهيل الموارد البشرية للإدارة الضريبية.

يمثل إختيار الموظفين نقطة الارتكاز الأساسية في إصلاح الجهاز الضريبي، لأنها تعتبر أساس هذا الجهاز وعنصره البشري الذي ينفذ السياسات الضريبية ، وبالتالي فان أي اصلاح إداري يجب ان يؤسس على رؤية إستراتيجية صحيحة، إذ لا يمكن قيامه إلا إذا اعتمد على بتثمين العنصر البشري، فالسعي الى تحديث و عصرنة الإدارة الضريبية لن يتم الا بتوافر الكفاءات البشرية، على اعتبار ان الإدارة احدي الإدارات العامة في الدولة وسيادة التشريعات الضريبية تدخل ضمن سيادة الدولة، فهي

[1] –أوشان احمد وبلعزوز بن على، "**الإصلاحات الضريبية كأداة لعصرنة وتطوير الإدارة الضريبية بالإشارة الى حالة الجزائر**"، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، العدد 07، جانفي 2017، ص:69.

تحتاج الى لسير اعماها الى عدد كافي و كفؤ من الموظفين و العاملين وهذا العدد يتزايد تبعا لتزايد اعداد المكلفين و تزايد المهام الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية[1].

ولهذا يجب أن يكون انتقاء الموظفين على إختلاف مستوياتهم قائما على أسس علمية وموضوعية، وان كان الاختيار والانتقاء اليوم يتم على أساس التقدير من خريجي الجامعات والمعاهد المتخصصة، إلا أنه غير كافي لتحمل الموظف الجديد مسؤولية الاتصال بالمكلفين وتطبيق القوانين والتشريعات الضريبية، ما لم يرتبط هذا الاختيار بفترات تدريبية عملية ونظرية تتم تحت إشراف الإدارة الضريبية.

الجدول رقم (4-20): المستوي التعليمي لموظفي المديرية العامة للضرائب لغاية 2013/12/31.

البيان	الجنس	الدراسات العليا	الجامعي	الثانوي	أخري
المستوي المركزي	ذكور	11	405	89	84
	اناث	4	184	139	104
المستوي الخارجي	ذكور	118	3738	5889	2331
	اناث	117	3362	2891	834
المجموع	-	250	7689	9008	3353

لمصدر: محمد قاسمي، فعالية الرقابة الجبائية في ظل عصرنة الإدارة الجبائية، مرجع سبق ذكره، ص:217.

من الملاحظ في الجدول أعلاه ان العدد الإجمالي لموظفي مديرية الضرائب بالجزائر قد بلغ حوالي 20300 موظف سنة 2014 موزعين على المديرية المركزية التي يبلغ عدد الموظفين بها حوالي 1020 موظف والمديريات الجهوية والولائية، اما بالنسبة للمستوي الخارجي بلغ عدد الموظفين 19280 موظف، ورغم هذا الكم الهائل من الموظفين الا انه يتضح من هذه البيانات النقص للكبير للموظفين الحاملين لشهادات عليا، اذ يمثلون 250 موظف فقط أي بنسبة 1.23، و خرجي الجامعات ما نسبته 38%من اجمالي الموظفين، هذا ما سيؤدي لا محالة إلى انخفاض في الإداري لهذه الإدارة، و لا سيما ان التطور الذى لحق بجميع الأنشطة التجارية و الصناعية في العالم تحتاج إلى اطر و كوادر متخصصة و ذات كفاءة عالية في المعالجة الضريبية ليتماشى مع التطور الحاصل مثل التجارة الالكترونية، خاصة ان اغلب الدول اتجهت للأخذ بالإدارة الالكترونية باستخدام الأساليب الحديثة في الجباية الضريبية.

وهذا الهدف لن يكون سهلا إلا في إطار إستراتيجية شامله محورها العناية بالعنصر البشري الذي هو أساس كل تنمية، وذلك عبر التكوين والتدريب المستمر للموظفين واعدادهم فنيا ونفسيا في إطار مدارس ومعاهد متخصصة والندوات والملتقيات والأيام الدراسية لاطلاعهم على كل ما هو جديد، وكل تطور في الوسائل الكفيلة لتقوية الإدارة وتدعيم فعاليتها، لضمان الوصول بالموظف الضريبي لأقصي درجات الكفاءة الممكنة.

[1]- سعيد عبد العزيز عثمان وشكري رجب العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص:550.

ولنجاح تسيير الموارد البشرية بشكل فعال يجب ان يكون هناك معاهد تدريب متخصصة لتكوين وتأهيل خريجي الجامعات الجدد في الوظائف الإدارية والتقنية وذلك في السنوات الأولى للتوظيف، وذلك لسقل المكتسبات العلمية لهم، وان يكون هناك اجتياز دوراته شرطا للتعيين النهائي في إحدى إدارات الضرائب.

3- **إدماج النشاط الموازي في القطاع الاقتصادي الرسمي**[1]: إضافة الى محاربة و الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك موازاة مع تبسيط الإجراءات الجبائية وتقريب الإدارة من المكلف بالضريبة، وفي سياق هذه الإجراءات التي اتخذتها الحكومة في اطار الإصلاحات الضريبية والتي كان أهمها توسيع القاعدة الضريبية و حصر جميع المكلفين لفرض العدالة لضريبية لهدف استقطاع اكبر قدر ممكن للحصيلة الضريبية ، وذلك من خلال السعي الى ضرورة ادماج النشاط الموازي ضمن النشاط الرسمي، وذلك بوضع إطار لتمكين الناشطين في القطاع غير الرسمي خارج الدائرة الاقتصادية الرسمية ولاسيما الصغار منهم بالنشاط داخل أماكن مجهزة من طرف الجماعات المحلية على أن يستفيدوا و لو بصفة مؤقتة من بعض الحوافز و الامتيازات و الاعفاءات الضريبية، مثل الإعفاء من الضريبة الجزافية الوحيدة خلال السنتين الأوليين من بداية النشاط.

4- **تفعيل النظام المحاسبي المالي الجديد:** باعتباره رافدا من روافد الإصلاحات الاقتصادية وعاملا مساعدا على خلق الأسواق الكبيرة، ومثل هذا الاتجاه يدفع بالدول إلى تنسيق سياساتها الضريبية[2]،فقد اعتمد النظام المحاسبي المالي الجديد بموجب المرسوم التنفيذي رقم:08-156الوؤرخ في2008/05/26، ومما يجب الإشارة اليه أن التطبيق الفعلي لهذا النظام في الإدارة الضريبية لم يكن الا في سنة 2012، ويهدف هذا النظام الى وضع أداة تكييف للقواعد الجبائية مع المفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية و التي تمخضت عن الاتفاقيات الدولية الجديدة للجزائر، وبشكل خاص الدخول في الشراكة مع الاتحاد الأوربي و تقدم المفوضات مع المنظمة العالمية للتجارة، بالإضافة الى ذلك تهدف الى تلبية المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية و المالية، حول الاقتصاد الجزائري وخاصة المستثمرين الوطنيين و الدوليين[3].

5- **استخدام نظم المعلومات لتطوير الإدارة الضريبية:**

في ظل تعميم الشبكات الالكترونية على نطاق واسع في جميع المجالات، مما نتج عنه تحول جذري في الطرق التي تتبعها الحكومات لمباشرة أعمالها وذلك من خلال تعظيم استخدام التكنولوجيا الحديثة لتحرير حركة المعلومات و الخدمات من اجل التغلب على العوائق المادية الموجودة في الأنظمة

---

[1] - عمار السيد عبد الباسط نصر، مرجع سبق ذكره، ص: 605 و ما بعدها.

[2] – **قدي عبد المجيد، النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة، مرجع سبق ذكره، ص:12.**

[3] – محمد قاسمي، مرجع سبق ذكره، ص: 216.

التقليدية[1]، لقد أثرت الثورة التكنولوجية الراهنة في آليات عمل النظام الضريبي، حيث تغيرت في ظلها أنماط و طبيعة العلاقة الضريبية التي تربط المكلف بالإدارة الضريبية، وساهمت بقدر كبير علي إلى نهوض هذه الأخيرة بوظائفها على خير ما يرام، لاسيما في ظل تعاظم و تنامي ظاهرة الغش و التجنب الضريبي و الفساد الإداري، باستخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة في مزاولة النشاط الاقتصادي[2]،و لقد ترتب علي استخدام تكنولوجيا المعلومات في المجال الضريبي في بعض الدول المتقدمة، منها على سبيل المثال اسبانيا إزالة العديد من الصعوبات و المشاكل التي كانت تواجه الإدارة الضريبية، مما ساعد هذا التحول لهذه التقنيات على سرعة تدفق الموارد، وكذلك سرعة تحويل المعلومات و البيانات و نقلها بين الإدارات الضريبية

وفي إطار مشروع عصرنة الإدارة الضريبية أخذت السلطات العامة بتزويد مصالح الإدارة بأجهزة الحاسب الآلي لاستخدامه في جميع العمليات التي تتم داخل الإدارة الضريبية مع أهمية وجود مركز للمعلومات به قاعدة تجميع البيانات يتم تبادلها مع مختلف مصالح الإدارة الضريبية للاستعانة به في تحديد وضمان حق الخزينة العامة للدولة.

ومن أهم المجالات التي يستخدم فيها الحاسب الألى بالإدارة الضريبية نذكر ما يلي [3]:

- الحصر الضريبي؛
- حفظ بيانات إقرارات المكلفين بالضريبة؛
- تسجيل الضريبي بتوفير معلومات وبيانات عن الضرائب المحصلة والضرائب المقسطة وإعداد التقارير عن المكلفين المتأخرين عن سداد تلك الأقساط؛
- تقدير الضريبة وفحص حسابات المكلفين.

وفي هذا الإطار يعتبر الحاسب الآلي كوسيلة هامة للتقرب وتوطيد العلاقة بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية في تبادل المعلومات والبيانات والاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الإجراءات الضريبية من فرض وربط وتحصيل الضرائب ونماذج التصريحات الضريبية، بحيث تتمثل أهم مميزاته في أعمال الإدارة الضريبية كالتالي [4]:

- يساعد أعوان الإدارة على الحصول ما يلزمهم من بيانات وقت قصير بدلا من الرجوع إلى الملفات الورقية من حين إلى أخر ؛
- يساعد الإدارة الضريبية في مهام التخطيط والمتابعة لما يتميز به من سرعة ودقة، الأمر الذي يؤدى إلى تحقيق الانضباط الضريبي؛

---

[1]– محمد الصيرفي، **الإصلاح والتطوير الإداري كمدخل للحكومة الالكترونية**، دار الكتاب القانوني، الإسكندرية،2008، ص:239.

[2] – عصام عبد القادر الشهابي، مرجع سبق ذكره، ص: 435.

[3]–جلال الشافعي، **أساليب الفحص الضريبي الحديثة**، بدون دار نشر، القاهرة، 2000، ص: 140.

[4]– المرجع نفسه ، ص:144.

- تعمل خدمات الحاسب الآلي على زيادة الشفافية في الإدارة الضريبية، ومن ثم محاربة الفساد في النظام الضريبي.

وعليه ينبغي إعداد البرامج المساعدة وتهيئة المناخ للاستخدام الكامل للحاسب الآلي وتوثيق نظام الميكنة بالإدارة الضريبية وتطويره بما يخدم مختلف الأهداف.

المطلب الثالث: تقييم نتائج عصرنة الإدارة الضريبية

دخلت الجزائر كغيرها من الدول مرحلة متطورة ضمن أفاق عصر المعلومات ، بهدف الاستفادة من التقنيات المتاحة في مجال نظم و تقنية المعلومات و الاتصالات، التي أصبحت المعيار الأساسي الذي تقاس به درجة التطور و التقدم، وسعيا لتحقيق هذا الهدف ركزت جهودها في توفير كافة المتطلبات اللازمة لإدخال التكنولوجيا المتقدمة و تأهيل الكوادر الوطنية بما يتناسب مع ظروف تحسين وتطوير إداراتها العمومية، والإدارة الضريبية ليست بمنأى من هذه التطورات، إذ أولت السلطات الحكومية اهتماما خاص لتحسين نوعية الخدمات المقدمة للمواطنين وذلك من خلال التزامها بوضع برنامج لعصرنة الإدارة ، والذي يهدف إلى إعادة تأهيل و تجديد المصالح العمومية.

وعليه أصبحت نوعية الخدمة تحتل محورا أساسيا في خطة عمل الحكومة التي تسهر على تعزيز قواعد التطوير والتحسين المستمر لنوعية الخدمة العمومية لاسيما عن طريق الإدارة الالكترونية وتعزيز الكفاءة المهنية والأخلاقية، وحماية حقوق المواطنين في الحصول على المعلومات والبيانات والوصول إلى المصالح العمومية.

أولا–تحسين نوعية الخدمات كمطلب أساسي لعصرنة الإدارة الضريبية:

اهتمت الإدارة الضريبية في الوقت الراهن بتحسين نوعية الخدمات التي تقدمها، وذلك سعيا منها لتوطيد العلاقة واسترجاع الثقة والشفافية بين الإدارة والمكلف بالضريبة تنجية تزايد ضغوطات ومطالب المكلفين وبروز مفهوم جديد لحقوقهم وحرياتهم، فقد اولت السلطات العمومية اهتماما خاصا بإعادة النظر في طرق تسييرها وادارتها لتقديم خدمات ذات جودة عالية من خلال وضع برنامج لعصرنة الإدارة، والذي يهدف إلى إعادة تأهيل وتجديد المصالح الخارجية للإدارة الضريبية.

ومما تجدر الإشارة اليه ان الإدارة الضريبية بحكم انها طرف من طرفي العلاقة الضريبية، فإنها تهدف في المقام الأول إلى تحسين خدماتها لتوطيد العلاقة بينها وبين المكلفين بالضريبة، ووعيا منها لمتطلبات تحسين نوعية الخدمة فإنها لا تدخر أي جهد لتكون رائدة في هذا المجال وترقي إلى مستوي التحديات الجديدة.

وعليه أصبحت نوعية الخدمة محورا أساسيا يحتل مكانة هامة في خطة عمل الحكومة التي تسهر على تعزيز وتنفيذ مبادئي الحكم الراشد والتحسين والتطوير المستمر لنوعية الخدمة العمومية، لا سيما

عن طريق تطوير الإدارة الالكترونية وتعزيز الكفاءة المهنية والأخلاقية لحماية حقوق في الحصول على المعلومات والبيانات المتعلقة بتقدير وربط الضريبة وتحصيلها [1].

وفي هذا السياق، فإن الإدارة الضريبية قد بدأت منذ أربع سنوات في مسعي منها لتطوير وتحسين نوعية الخدمة وذلك من خلال تعميم نظام مرجعية الخدمة والذي اعتمد في تنفيذه على قاعدة المرافقة والتقييم الدائم لمستوي الامتثال، والجدول التالي يبن نتائج مؤشرات النجاعة التي تؤكد تحسين تقديم الخدمات واستقبال المكلفين بالضريبة.

الجدول رقم(4-21): نتائج تقييم الاستقبال الشخصي والاستقبال عبر الهاتف، لفترة 20012-2015.

البيان / السنة	نسبة الاستقبال الشخصي	نسبة الاستقبال عبر الهاتف
2012	%76.03	%77.25
2013	%88.5	%83.7
2014	%94.22	%90.3
2015	%95.42	%93.61

Source : La Lettre de La D.G.I, Bulletin d'information de la direction générale des impôts no 82/2015.

1- **نتائج تقييم اجراء مرجع نوعية الخدمة:**

- يظهر تطور نتائج الاستقبال الشخصي (المعاينة المادية) للمكلفين بالضريبة وذلك من خلال اجراء مهام رقابية مفاجئة وهذا على مستوى هياكل مديرية كبريات المؤسسات ومراكز الضرائب، اين اعتبرت نتائج مؤشرات النجاعة جد إيجابية من حيث تزايد مستمر من سنة 2012 الي سنة 2015 اين شهدت نتائج تقييم المعاينة المادية في المتوسط نسبة 88.54%، ويدل هذا على مدي تحسين نوعية الخدمة التي تقدمها الإدارة الضريبية للمكلفين بالضريبة.
- نتائج تقييم الاستقبال الهاتف: تهدف هذه العملية إلى التحقق من مدى تحسين الخدمة على مستوى مديرية المؤسسات الكبرى ومراكز الضرائب وذلك عن طريق مكالمات سرية تستهدف مصالح الاستقبال الهاتفي، اين سجلت مديرية العلاقات والاتصال سنة 2015 ما يقارب 170 مكالمة فكان مؤشر التقييم الإجمالي للاستقبال ما نسبته93.61%.
- نتائج تقييم معالجة البريد العادي: سجلت عملية التدقيق في معالجة البريد فيما يخص سنة 2015 ما نسبته66.89%، وهذا باحترام مواعيد الرد في اجل ثلاثين يوم من أيام العمل.
- نتائج البريد الإلكتروني: شهدت هذه الأداة تطور كبير في الممارسات المهنية للإدارة الضريبية في معالجة ومتابعة البريد الإلكتروني اين اظهرت النتائج إلى غاية 2015/12/31 استقبال 1068بريد، حيث تم الرد على نسبة 99.81% منها في ظرف 72 ساعة.

[1] - رسالة المديرية العامة للضرائب، نشرة شهرية عدد 2015/81، ص-ص:7-8.

- نتائج استطلاع الآراء حول نوعية الاستقبال: من بين اهتمامات المديرية العامة للضرائب ضمن تأكيد النجاعة لتحسين أداء نوعية الخدمة استطلاع الآراء كوسيلة لقياس نوعية الخدمة المؤداة والتي ترمي إلى الاستفسار عن اراء رضا المكلفين بالضريبة عن هذه الخدمات، وبشكل عام كانت نتائج رضا المشاركون ف استطلاع الآراء مرتفعة، حيث بلغت نسبة 76.16%في سنة 2012 وما نسبته75.23% سنة 2015.

2-مؤشرات الأداء لسنة 2015:

سجل مقياس مؤشرات الأداء لسنة 2015 الخاص بنوعية الخدمة في الهياكل الجديدة (مديريات المؤسسات الكبرى ومراكز الضرائب) نتائج جد معتبرة وذلك من خلال المؤشرات التالية:

- مؤشر الولوج إلى المصالح الضريبية: النتيجة المسجلة هي 11.50% بناء على نسبة ترجيح 15%.
- مؤشر التكفل بالمكلفين بالضريبة: يظهر هذا المؤشر نتيجة جد مرضية بنسبة9.93% بناء على نسبة ترجيح بـ 10%.
- مؤشر نوعية الخدمة المؤداة: المستوى الإجمالي لنوعية الخدمة وصل إلى ما نسبته 21.91% بناء على نسبة ترجيح قدرت بـ 30%.
- مؤشر احترام الآجال: سجل هذا المؤشر معدل9.50% بناء عل نسبة ترجيح بـ 15%.
- مؤشر الاصغاء للمكلفين بالضريبة: سجلت نسبة هذا المؤشر 20.59 % بناء على نسبة ترجيح قدرت بـ 30%.
- المؤشر الإجمالي لنوعية الخدمة: تم تسجيل حسب المؤشر الإجمالي لنوع الخدمة لسنة 2015 ما يقرب نسبته 73.43%.

ثانيا- تفعيل النظام المعلوماتي الجبائي "جبايتك":

مما لا شك فيه ان ثورة تكنولوجيا المعلومات في الوقت الراهن واتساع نطاق استخداماتها، قد أصبحت أساسا لا يمكن تجاوزه في أي نوع من أنواع الإدارة، وذلك لما يوفره من بساطة وسرعة لمعالجة وإنجاز أكبر قدر ممكن من المعلومات والبيانات في أقصر وقت ممكن، والإدارة الضريبية كباقي الإدارات تطلب منها الأمر إلى الاعتماد على تكنولوجيا المعلومات وتطويرها باستمرار لتامين السير الحسن لمصالحها وحسن التواصل بينها وبين المكلفين بالضريبة، فقد نادت المؤتمرات الضريبية التي عقدت حديثا بضرورة ادخال الحاسب الإلكتروني ونظم المعلومات، لترشيد ما تصدره الإدارة الضريبية من قوانين ولوائح ومناشير واجراءات التي تتعلق بربط الضريبة وتحصيلها، إضافة إلى توفير المعلومات و البيانات عن كافة المكلفين، بدلا من الاعتماد على الأساليب البدائية في عمليات التقدير[1].

وفى بيان المديرية العامة للضرائب من اجل تحسين خدمات الإدارة العامة وتفعيل استخدام تقنيات المعلومات و الاتصالات للانتقال إلى المعاملات الالكترونية تحسين خدمات الإدارة العامة وتفعيل

[1] – عمار السيد عبد الباسط نصر، مرجع سبق ذكره، ص-ص-648-650.

استخدام تقنيات المعلومات والاتصالات للانتقال إلى المعاملات الالكترونية واعتماد مشروع الحكومة الإلكترونية، وعليه باشرت المديرية العامة للضرائب باعتبارها طرف معني في القطاع المالي من خلال ورشة للعصرنة على وضع حيز التنفيذ النظام المعلوماتي الجبائي "جبايتك" على نطاق واسع، تهدف من وراءه إلى إعادة هيكلة مصالحها وتبسيط إجراءاتها وتحسين الفعالية والشفافية ونوعية خدماتها وأدائها، وتمكين المكلفين من إتمام المعاملات الضريبية في أي وقت ومن أي مكان و بالسرعة القصوى[1].

وقد تمحورت الإجراءات الحديثة في هذا المجال حول إطلاق موقع نموذجي"جبايتك" لصنف مركز الضرائب يتم فيه معالجة جميع الوظائف والضرائب المصادق عليها من طرف المديرية العامة للضرائب وأهمها [2]:

أ- بالنسبة للإدارة الضريبية:

- التشغيل الإلى الكلي لجميع الاجراءات الإدارية بدأ من استقبال المكلف بالضريبة وصولا إلى الوعاء والتحصيل وتسيير الملف الجبائي؛
- التبادل السريع للمعلومات بين المصالح الخارجية للإدارة الضريبية ومع مختلف المصالح المؤسساتية من خلال تطوير واجهات متعددة؛
- رقمنة عمليات تسيير المادة الضريبية؛
- التشغيل الالي لعمليات المحاسبة مخطط المحاسبة للخزينة (Nomenclature des comptes de trésor)، توزيع الرسم على النشاط المهني لكل بلدية والحساب الفعلي للمبلغ الرئيسي للتصريح والتعريف بالمكلفين بالضريبة؛
- رقمنة التبليغات الموجهة للمكلفين بالضريبة مع إعطاء للمحققين إمكانية القيام بعملية مقاربة بين المعلومات الواردة بعد إنشاء الضرائب؛
- الحصول على جداول في الوقت المناسب والتي من شأنها ان تسمح بتقديم أداء المصالح ومتابعة مستوي التحصيل حسب صنف الضرائب وقطاع النشاط؛
- تقديم معطيات تلخيصية موثوقة للدراسات الاستشرافية والتحليلية واتخاذ القرارات؛
- تقليص تكاليف الطلبات المتعلقة بالمطبوعات الجبائية.

ب- بالنسبة للمكلفين بالضريبة:

تتمثل أهم المزايا المترتبة على رقمنة الإدارة الضريبية بالنسبة للمكلفين بالضريبة، اذ يسمح لهم الصريح الالكتروني بمايلي:

---

[1]- Bulletin d'information de la Direction Générale des Impôts، Le système d'information: leviermajeur de modernisation e la DGI n°:81, 2017.

[2]- La lettre de la Direction Générale des Impôts، Le lancement du nouveau système d'information de la DGI (Jibaya'tic) n°:85, 2017,p :03.

- اجراء العمليات الضريبية مع المديرية العامة للضرائب من مقر المكلف، لتجنب التنقلات المستمرة لتقديم التصريحات الجبائية؛
- تزويد المكلف بالضريبة بالمعلومات المتعلقة برزنامته الجبائية المحينة مع التزاماته الجبائية؛
- الولوج الي الإدارة الضريبية في أي وقت ومن أي مكان على مدار 24/24 ساعة خلال كامل أيام الأسبوع؛
- الدخول إلى استمارته التصريحية والاطلاع عليها؛
- الدفع عن طريق الانترنت لضرائبه ورسومه؛
- الاطلاع على دينه الضريبي؛
- طلب الشهادات الجبائية؛
- تقديم الطعون الخاصة بالضريبة، وطلب امتيازات ضريبة.

ولتحقيق أهدافها تم توجيه استراتيجياتها في هذا المجال وذلك من خلال العمل على رقمنة جميع العمليات وكذا التشغيل الالي لجميع إجراءات واليات معالجة المعطيات ذات الصلة بفرض الضرائب والتحصيل والرقابة والمنازعات، وذلك سعيا منها في انشاء إدارة الكترونية ترتكز على استعمال التقنيات الجديدة للمعلومات كأداة عمل وتقارب بين الإدارة الجبائية ومحيطها.

ثالثا: تفعيل الإعلام الضريبي

لا شك أن نجاح فرض الضريبة تتضاعف بازدياد درجة الوعي الضريبي لدى المكلف وبالتالي تزداد درجة يقينه واقتناعه بالعدالة الضريبة، وكلما انخفضت درجة الوعي فإن المكلف ينظر إلى الضريبة باعتبارها استقطاع جائر دون نفع فحينها سوف يلجأ إلى كل أساليب التهرب والغش، وعليه فإن تفعيل الإعلام الضريبي يعتبر من أهم الأهداف الأساسية التي تسعي الإدارة الضريبية لتسهيل التواصل بينها وبين المكلف بالضريبة وتزويده بكل الإجراءات و التعليمات المتعلقة بالقضايا و الموضوعات و المشكلات الضريبية عبر وسائل الإعلام المختلفة للتعريف بالقانون والتعليمات والإجراءات الجبائية لتوعية كافة المواطنين على إختلاف ثقافاتهم ومستوياتهم وأن تقدم كل الخدمات لتسهيل مهمة المكلف وكسب ثقته واحترامه، بهدف نشر الوعي الضريبي وتعزيز الثقة وتحسين العلاقة الضريبية للوصول إلى نشر ثقافة جبائية يشعر معها المكلفين بواجبهم الوطني في المساهمة الجماعية في تمويل النفقات العامة، وبذلك يدفعون ضرائبهم علي أكمل وجه[1].

وبالتالي فإن نيابة المديرية العلاقات العمة والهياكل المركزية تعتمد على تفعيل الإعلام الضريبي من خلال عدة وسائل تتمثل فيما يلي:

- المتابعة الاتصال من خلال المواقع الالكترونية للمديرية العامة للضرائب؛

[1] - محمد دوة، أثر الفساد على فعالية النظام الجبائي، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 159-160.

- البرامج الإذاعية والتلفزيونية؛
- إعداد وطبع ونشر الوثائق الجبائية مثل القوانين الجبائية وقوانين المالية؛
- والتعليمات والرسائل والمذكرات الجبائية؛
- الدلائل الجبائية؛
- الكراسات الجبائية والمطويات؛
- تنشيط الملتقيات واللقاءات والأيام الدراسية والندوات.

رابعا: رقمنة الإدارة الضريبية:

من أجل تحسين وتطوير الخدمات المقدمة للمكلفين بالضريبة اتجهت الإدارة الضريبية للعمل على رقمنة بعض خدماتها والتي تتمثل فيما يلي:

1- **إنشاء مواقع الكترونية:** أولت الإدارة الضريبية أهمية كبيرة لغرض تطوير مشروع عصرنة هياكلها وذلك ببرمجة المعلومات الجبائية، حيث تم في هذه الصدد أنشاء مصلحة خاصة للإعلام الآلي على مستوي هيكلها التنظيمي الهيكل التنظيمي، بهدف التخفيف من الإجراءات الإدارية وتوسيع نطاق الإدارة الرقمية قصد الاستجابة لتطلعات المكلفين بالضريبة فيما يخص تبسيط الإجراءات وتقديم خدمات عصرية وذات نوعية جيدة. أين قامت بإنشاء موقع الكتروني(www.mfdgi.gov.dz) الذي يعتبر نافذة للمعلومات الجبائية لنشر كل ما يتعلق بالقوانين الجبائية وقوانين المالية والنصوص التنظيمية ذات الطابع الجبائي والدلائل الجبائية، إضافة إلى المجلة الالكترونية التي تعالج مختلف المستجدات الجبائية.

2- **وضع نظام التصريح عن بعد** [1]: في إطار تحديث النظام الضريبي وإضفاء المعلوماتية على الإجراءات الجبائية المتمثلة في الإجراءات الآنية التي تعتبر إجراءات إدارية تتم عن بعد قصد تعويض الشكليات الورقية أين وضعت المديرية العامة موقع جديد(www.jibayatic.dz) تحت تصرف المكلفين التابعين لمديرية كبريات المؤسسات، وتقوم هذه التقنية مقام التصريح (G 50) المتعلق بالتصريحات السنوية للضريبة على الدخل الإجمالي المتعلق بنظام الربح الحقيقي والتجارية والرسم على النشاط المهن(G11) والضريبة على أرباح الشركات(G 4) . والتصريح بالوجود (G8)، وكذا التصريح برقم الاعمال لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة (G12)، إلى جانب تصريحات أخرى تكون متوفرة عما قريب في شكلها التفاعلي، و يندرج هذا المسعى إلى تبسيط الإجراءات الإدارية لصالح المكلفين بالضريبة الكبار الخاضعين لمديرية كبريات المؤسسات كخطوة أولى ليتم تعميم هذا الإجراء فيما بعد إلى كافة فئات المكلفين بالضريبة على مستوى مراكز الضرائب العملية المنتشرة عبر مختلف مناطق الوطن.

[1] -Bulletin d’information de la D.G.I, N°:65/2013.

ولقد لقي التقدم في مجال تحديث وتبسيط الإجراءات الإدارية الذي سجلته الإدارة الضريبية خلال السنوات الأخيرة استحسان من عدة هيئات دولية على غرار صندوق النقد الدولي الذي يعتبر المديرية العامة للضرائب كمثال للنجاح نظرا للأداءات المحققة في مجال إضفاء المرونة على النظام الضريبي وكذا في مجال تنظيم وعصرنة هياكلها الإدارية.

خامسا-مؤشرات تقييم عصرنة الإدارة الضريبية[1]: لتقييم أداء الإدارة الضريبية خلصت المنظمة الأمريكية إلى وضع معايير ومؤشرات(TADAT)[2] بطريقة موحدة لتقييم صحة المكونات الرئيسية لنظام الإدارة الضريبية في بلد معين ومستوي نضوجه، و مقارنة ذلك بالممارسات الجديد الدولية.

وتهدف أداة التقييم التشخيصي للإدارة الضريبية (TADAT) الي توفير طريقة موحدة حيث تساعد عمليات أداة التقييم التشخيصي للإدارة الضريبية بشكل خاص على:

- تحديد مواطن القوة والضعف النسبية للإدارة الضريبية؛
- تسهيل الوصول إلى تصور مشترك حول وضع الإدارة الضريبية بين جميع الأطراف المعنية (أي السلطات الحكومية والمنظمات الدولية والمانحة للمساعدة الفنية)؛
- إرساء جدول عمل الإصلاح، بما في ذلك أهداف الإصلاح وأولوياته ومبادراته وتسلسل مراحل التنفيذ؛
- تسهيل إدارة تنسيق الدعم الخارجي للإصلاح والعمل على تنفيذه بوتيرة أسرع وبفعالية أكبر؛
- رصد وتقييم التطور المحرز في مجال الإصلاح من خلال عمليات تقييم متكررة كل سنتين إلى ثلاثة سنوات.

أما فيما يخص مؤشرات تقييم الأداء نجد أن هناك العديد منها يتم استعمالها للحكم على مدي كفاءة الدارة الضريبية منها:

1- **نطاق عمليات أداة التقييم التشخيصي للإدارة الضريبية:** تعتبر هذه الأداة، أداة عالمية يمكن لأي باستعمالها واستخدامها لتقييم مواطن القوة والضعف النسبية لنظام الإدارة الضريبية المطبق ضمنه، وتركز هذه الأداة على إدارة أهم الضرائب المباشرة وغير المباشرة ذات التأثير على الإيرادات الحكومية المركزية ، أي أنها لا تنظر إلى في إدارة جميع الضرائب، لأن هذا يستغرق منها وقت طويل وموارد مكلفة، لذلك ترتكز عمليات التقييم على إدارة الضرائب الأساسية (الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات والرسم على القيمة المضافة)، فهي بذلك توفر تقييما يندرج ضمن إطار سياسة الإيرادات القائمة فعلا في البلد، وتجري عمليات التقييم على

1- www.tadat.org/files/IMF_TADAT-FieldGuide , consulte le 12/02/2018.

2 -(TADAT) علامة تجارية مسجلة في الولايات الأمريكية المتحدة تعتبر كأداة عالمية يمكن لأي بلد أن يستخدمها لتقييم مواطن القوة والضعف النسبية لأداء نظام الإدارة الضريبية.

مسائل الأداء التي يتم معالجتها بالطرقة المثلى عبر المزج بين إجراءات الاستجابة الإدارية و تلك السياسات الخاصة المطبقة.

2- **مجالات نتائج الأداء:** تقيم أداة التقييم التشخيصي للإدارة الضريبية أداء نظام الإدارة الضريبية في بلد ما إستنادا إلى تسعة مجالات أداء هي كالتالي:

- **سلامة قاعدة دافعي الضرائب المسجلين:** إن تسجيل دافعي الضرائب والاحتفاظ بقاعدة بيانات كاملة ودقيقة حول دافع الضرائب هو أمر أساسي لإدارة ضريبية فاعلة.
- **الإدارة الفعالة للمخاطر:** يتحسن الأداء عندما يتم تحديد المخاطر المحدقة بالإيرادات وعمليات الإدارة الضريبية وإدارتها بشكل منهجي؛
- **الدعم المتوفر لدافعي الضرائب لمساعدتهم على الامتثال:** عادة ما يفي معظم دافعي الضرائب بالتزاماتهم الضريبية إذا ما توفرت لهم المعلومات الضرورية والدعم لتمكينهم من الامتثال طوعا؛
- **تقديم الإقرارات الضريبية في وقت المحدد:** وهو أمر أساسي لان تقديم الإقرارات الضريبيةهو وسيلة أساسية يتم بموجبها إثبات المسؤولية الضريبية لدافع الضرائب فتصبح مستحقة وموجبة الدفع؛
- **سداد الالتزامات الضريبية في وقت المحدد:** قد يكون للتخلف أو التأخر عن سداد الضرائب أثار سيئة على ميزانيات الحكومية والإدارة النقدية. ولا بد من الإشارة إلى أن تحصيل المتأخرات الضريبية مكلف ويستغرق وقتا طويلا؛
- **ضمان دقة الإبلاغ في الإقرارات الضريبية:** تعتمد الأنظمة الضريبية بشكل كبير على دقة واكتمال المعلومات المبلغ عنها في الإقرارات الضريبية. ولابد من الإشارة إلى التدقيق وغيره من أنشطة التحقق والمبادرات الهادفة إلى مساعدة دافعي الضرائب تعزز دقة الإبلاغ وتخفف من الاحتيال الضريبي.
- **ملائمة طرق حل المنازعات الضريبية:** إن آليات المراجعة المستقلة والفعالة والمتاحة أمام دافعي الضرائب تحمي حقهم في الطعن في تقييم ضريبي ما والحصول على محاكمة عادلة في الوقت المناسب.
- **الكفاءة في إدارة الإيرادات:** ينبغي أن تكون عمليات تحصيل الإيرادات الضريبية مبلّغاً عنه بالكامل وخاضعة للرقابة مقابل توقعات الميزانية ومحللة بهدف المساهمة في مسار توقعات الإيرادات الحكومية، وينبغي سداد مبالغ استرداد الضرائب الشرعية العائدة الي الأفراد والشركات بشكل فوري.
- **المسائلة والشفافية:** بصفتها مؤسسات عامة، تخضع الإدارات الضريبية للمساءلة بشأن طريقة استخدامها للموارد العامة وممارستها للسلطة. ويتم تعزيز ثقة المجتمع عندما تكون المساءلة علنية حول التدابير الإدارية ضمن إطار المسؤولية تجاه الوزير والسلطة التشريعية والمجتمع ككل.

سادسا–عوامل النجاح في الإدارة الضريبية الإلكترونية [1]:

[1] - La Lettre de la D.G.I. bulletin d'information bimestrielle n°25/aout2006.

على المسؤولين في الإدارة الضريبية الذين يرغبون في التحول إلى الإدارة الإلكترونية أن يأخذوا في الاعتبار عدة عوامل لتحقيق النجاح لهذا المشروع الهام، ومن أهم هذه العوامل نجد:

- وضوح الرؤية الإستراتيجية للمسؤولين في المنشأة والاستيعاب الشامل لمفهوم الإدارة الضريبية الإلكترونية من تخطيط وتنفيذ وإنتاج وتشغيل وتطوير. كما نلاحظ في بعض الدوائر الحكومية والشركات التجارية وجود إعلانات كبيرة بالمنشأة لتوضيح الرؤية والرسالة؛
- الرعاية المباشرة والشاملة للمديرية العامة للضرائب لهذا المشروع والاستمرار في إطار تطويره تماشيا مع الأنظمة الضريبية المعاصرة؛
- التطوير المستمر لإجراءات العمل ومحاولة توضيحها للمكلفين بالضريبة عامة والموظفين خاصة لإمكانية استيعابها وفهم أهدافها، مع التأكيد على تدوينها وتصنيفها؛
- التدريب والتأهيل وتأمين الاحتياجات التدريبية لجميع الموظفين كلاً حسب تخصصه؛
- التحديث المستمر لتقنية المعلومات ووسائل الاتصال؛
- تحقيق مبدأ الشفافية والتطبيق الأمثل للواقعية؛
- تأمين سرية المعلومات للمكلفين بالضريبة؛
- الاستفادة من التجارب السابقة وعدم تكرار الأخطاء.

وفي سياق توفير للمكلف بالضريبة أحسن الخدمات عمدت الإدارة الجبائية تحسيس أعوانها بضرورة حسن التعامل إلى درجة اعتبار المكلف بالضريبة زبون الإدارة.

خلاصة الفصل:

تعتبر الفترة ما بعد 1990 إلى يومنا هذا ذات أهمية خاصة ومحل اهتمام كبير لما تميزت به من تقلبات اقتصادية وسياسية، حيث قامت الدولة بمجهودات كبيرة في سبيل إصلاح المنظومة الضريبية بداية من استحداث مجموعة من الضرائب وصولا إلى إعادة هيكلة المصالح الخارجية للإدارة الضريبية، وإدخال نظام المعلوماتية الذي يدخل في إطار تحديث وعصرنة الإدارة الضريبية لتتماشي مع متطلبات المرحلة الراهنة، ولعل أهم ما ميز سياسة الإصلاح هو التركيز على ضرورة تحقيق الهدف المالي والمتمثل في تحصيل أكبر قدر ممكن من الإيرادات لتغطية أعباء الدولة والوفاء بالتزاماتها.

وفي هذا الإطار خلصنا من خلال دراسة و تحليل تطور الإيرادات الضريبية و ما مادي مساهمتها في الميزانية العامة للدولة خلال الفترة 1992-2016 ، حيث تناولنا حصيلة أهم الضرائب و الرسوم التي تمخضت عن الإصلاحات الضريبية، فبالنسبة إلى الضريبية على الدخل الإجمالي فأنها عرفت نمو و تزايد ملحوظ خاصة في السنوات الأخيرة بسبب ارتفاع الأجور بداية من سنة 2010، إلا أن باقي أصناف الدخل بقيت مساهمتها محدودة، أما الوقوف علي حصيلة الضريبية على أرباح الشركات فان مساهمتها كانت محدود للغاية ولم ترقي إلى المستوى المطلوب وذلك راجع إلى تخفيض معدلاتها من سنة إلى أخرى، و كثرة الإعفاءات الممنوحة للمؤسسات في إطار البرامج المشجعة للاستثمار، أما بخصوص الرسم على القيمة المضافة و الضرائب غير المباشرة فتبقي من أهم مصادر الإيرادات العادية للدولة بجانب الجباية البترولية التي مازالت الدولة تعتمد عليها باعتبارها المصدر الرئيسي لتمويل ميزانية الدولة.

ومن خلال تعرضنا لأهم مؤشرات تقييم مردودية النظام الضريبي اتضح فشل سياسة الإصلاحات الضريبية المنتهجة من قبل الدولة، وذلك بعدم تمكنها من رفع وتحسين المردودية المالية للنظام الضريبي وبالتالي عدم تحقيق هدف الإصلاح المتمثل في إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية، ذلك ان هذه الأخيرة مازالت تهيمن بشكل كبير على هيكل الإيرادات الضريبية.

مما يثبت أن النظام الضريبي مازال يعاني من الكثير من المعوقات، فعلى المستوي التشريعي نلاحظ كثرة التعديلات مما أدي إلى عدم استقراره، بالإضافة إلى عدم مرونته واستجابته للتغيرات الاقتصادية، أما على المستوي التنظيمي للجهاز الإداري، فبالرغم من المجهودات المبذولة لعصرنة الإدارة الضريبية إلا أنها مازالت تعاني من نقائص عديدة فيما يخص الموارد البشرية أو المادية على حد سواء.